

UNIVERSIDAD CENTROAMERICANA



FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CON ESPECIAL ÉNFASIS EN LA
LEGISLACIÓN NICARAGÜENSE**

**TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OPTAR AL TÍTULO DE LICENCIADO
EN DERECHO CON MENCIÓN EN DERECHO ECONÓMICO**

Autor:

Lic. Héctor Zacarías Méndez Morales

Tutor:

Dr. Reynaldo Balladares Saballos

Managua, 19 de Agosto del 2011

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	9
OBJETIVOS.....	12
MARCO METODOLÓGICO	13

CAPÍTULO I:

INTRODUCCIÓN AL DERECHO TRIBUTARIO DESDE LA ACTIVIDAD FINANCIERA, EL DERECHO FINANCIERO Y LA HACIENDA PÚBLICA

1. Introducción	17
2. La Actividad Financiera.....	18
2.1. NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA.....	19
2.1.1. Teoría Sociológica	19
2.1.2. Teoría Económica.....	22
2.1.3. Teoría Política.....	23
2.1.4. Posición actualmente aceptada.....	25
3. El Derecho Financiero	28
3.1. HACIENDA PÚBLICA.....	29
3.2. CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO	34
3.3. CLASIFICACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO	38
3.3.1. Ingreso Público	39
3.3.1.1. <i>Derecho Patrimonial</i>	39
3.3.1.2. <i>Derecho de Deuda Pública</i>	40
3.3.1.3. <i>Derecho Tributario</i>	43
3.3.2. Gasto Público	44
3.3.2.1. <i>Derecho Presupuestario</i>	44

CAPÍTULO II:
**EL DERECHO TRIBUTARIO COMO DISCIPLINA JURÍDICA REGULADORA DE
LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA**

1. <i>El Derecho Tributario</i>.....	51
1.1. ANTECEDENTES DEL TRIBUTO.....	52
1.2. NACIMIENTO DEL DERECHO TRIBUTARIO	62
1.3. ACLARACIONES TERMINOLÓGICAS	67
1.4. TEORÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO	69
1.4.1. Importancia	69
1.4.2. Concepto	71
1.4.3. Contenido	73
1.5. BREVE ALUSIÓN AL CONCEPTO DE TRIBUTO SEGÚN LA DOCTRINA	74
1.6. FUNDAMENTO DEL DERECHO TRIBUTARIO Y SU RELACIÓN CON EL TRIBUTO	76
2. <i>La relación Jurídico-Tributaria</i>	77
2.1. BREVE RESEÑA EVOLUTIVA DEL CONCEPTO	77
2.2. CONCEPTOS INTRODUCTIVOS A LA RELACIÓN JURÍDICA.....	80
2.2.1. El Deber jurídico	82
2.2.2. La Obligación	87
2.2.3. El Derecho subjetivo	92
2.2.4. Crédito y Deuda	94
2.3. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA	95
2.3.1. Concepto	96
2.3.2. Nacimiento	101
2.3.3. Nuestras conclusiones	109
2.4. CARACTERÍSTICAS	115
2.4.1. De carácter público.....	116
2.4.2. <i>Ex lege</i>	116
2.4.3. Personal y no real.....	117
2.4.4. Compleja.....	118
2.4.5. Una relación central.....	119
2.4.6. Obligación de dar	120

CAPÍTULO III:
EL PODER TRIBUTARIO DE RANGO CONSTITUCIONAL Y SUS LÍMITES

1. El Poder Tributario	123
1.1. CONCEPTO Y CONTENIDO DEL PODER TRIBUTARIO.....	124
1.2. ACLARACIONES TERMINOLÓGICAS	128
2. El Poder tributario de rango constitucional en Nicaragua	131
2.1. PROYECCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA NORMATIVA	135
2.1.1. Potestad Tributaria Normativa Originaria	137
2.1.2. Potestad Tributaria Normativa Derivada	138
2.2. PROYECCIÓN DE LA POTESTAD DE IMPOSICIÓN	141
3. Los límites al Poder tributario	148
3.1. INTRODUCCIÓN	148
3.2. APRECIACIONES A LA IDEA DE JUSTICIA	149
3.3. PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.....	150
3.3.1. Teorías del reparto justo de la carga tributaria	156
3.3.2. Clasificación de los principios.....	159
3.3.2.1. Principios de Justicia Tributaria Material.....	162
3.3.2.2. Principios de Justicia Tributaria Formal	190

CAPÍTULO IV:
EL TRIBUTO: INTRODUCCIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN NICARAGUA

1. Notas Delineadoras.....	204
1.1. CONCEPTO	206
1.2. CARACTERÍSTICAS	210
1.2.1. Prestación generalmente pecuniaria.....	213
1.2.2. Ingreso de Derecho público	213
1.2.3. Establecido por Ley	215
1.2.4. Exigido con carácter coactivo	216
1.2.5. Carácter Contributivo	216
1.2.6. Grava una manifestación de capacidad contributiva	218
1.2.7. Otras características	219
2. Tipos de Tributos	222

2.1.	TASAS.....	225
2.2.	CONTRIBUCIONES ESPECIALES.....	230
2.3.	IMPUESTOS	235
2.3.1.	Tributo sin contraprestación.....	236
2.3.2.	El impuesto como máxima expresión de los tributos	237
2.3.3.	Concepto	239
2.3.4.	Tipos de Impuestos	244
2.3.4.1.	Impuestos Directos e Indirectos.....	245
2.3.4.2.	Impuestos Personales y Reales.....	247
2.3.4.3.	Impuestos Periódicos e Instantáneos (o accidentales).....	251
2.3.4.4.	Otras clasificaciones	253
3.	<i>El impuesto Sobre la Renta en Nicaragua</i>	<i>255</i>
3.1.	BREVE RESEÑA HISTÓRICA.....	255
3.2.	CONCEPTO DE RENTA.....	256
3.3.	DEFINICIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	261
3.4.	CARACTERÍSTICAS	263
3.4.1.	Directo	263
3.4.2.	Personal	264
3.4.3.	Nacional	265
3.4.4.	Progresivo	265
3.4.5.	Cuota Variable	266
3.4.6.	Periódico.....	268
3.5.	TIPOS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN NICARAGUA	268

CAPÍTULO V:
EL HECHO IMPONIBLE Y SU REGULACIÓN RESPECTO AL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA EN NICARAGUA

1.	<i>Introducción.....</i>	<i>276</i>
2.	<i>Nociones Generales.....</i>	<i>279</i>
2.1.	ACLARACIONES TERMINOLÓGICAS	279
2.2.	CONCEPTO	282
2.3.	IMPORTANCIA.....	284
2.4.	NATURALEZA.....	286
2.5.	FUNCIÓN CALIFICADORA DEL TIPO IMPOSITIVO	289

2.6.	CONGRUENCIA ENTRE EL HECHO IMPONIBLE Y BASE IMPONIBLE	291
2.7.	SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN Y EXENCIONES.....	294
3.	<i>Elementos</i>	297
3.1.	ELEMENTO SUBJETIVO.....	297
3.1.1.	Sujeto Activo	298
3.1.2.	Sujeto Pasivo.....	305
3.1.2.1.	Contribuyente	309
3.1.2.2.	Otros obligados tributarios.....	311
3.2.	ELEMENTO OBJETIVO	318
3.2.1.	Aspecto Material.....	319
3.2.2.	Aspecto Espacial.....	320
3.2.3.	Aspecto Temporal	321
3.2.4.	Aspecto Cuantitativo	322
4.	<i>Análisis al Hecho Imponible del IR en Nicaragua</i>	325
4.1.	IMPUESTO SOBRE LA RENTA NETA	326
4.1.1.	Elemento Subjetivo.....	326
4.1.2.	Elemento Objetivo	329
4.1.2.1.	Aspecto Material	329
4.1.2.2.	Aspecto Temporal	331
4.1.2.3.	Aspecto Espacial	333
4.1.2.4.	Aspecto Cuantitativo	335
4.2.	IMPUESTO SOBRE LA RENTA BRUTA	335
4.2.1.	Elemento Subjetivo.....	336
4.2.2.	Elemento Objetivo	337
4.2.2.1.	Aspecto Material	337
4.2.2.2.	Aspecto Temporal	339
4.2.2.3.	Aspecto Espacial	340
4.2.2.4.	Aspecto Cuantitativo	340
4.3.	IMPUESTO POR EXPLOTACIÓN DE MÁQUINAS TRAGAMONEDAS Y MESAS DE JUEGO.....	341
4.3.1.	Elemento Subjetivo.....	341
4.3.2.	Elemento Objetivo	342
4.3.2.1.	Aspecto Material	342
4.3.2.2.	Aspecto Temporal	343
4.3.2.3.	Aspecto Espacial	343
4.3.2.4.	Aspecto Cuantitativo	344
4.3.3.	Nuestra Apreciaciones.....	344

CAPÍTULO VI:
LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS Y SU REGULACIÓN RESPECTO AL
IMPUESTOS SOBRE LA RENTA EN NICARAGUA

1. Introducción	348
1.1. DEUDA TRIBUTARIA.....	350
1.2. TRIBUTOS DE CUOTA FIJA Y TIBUTOS DE CUOTA VARIABLE	352
2. Base Imponible	354
2.1. CONCEPTO DE BASE IMPONIBLE	355
2.2. REFERENCIA AL PASADO Y FUTURO DE LA BASE IMPONIBLE	359
2.3. NATURALEZA.....	361
2.4. CLASES DE BASE IMPONIBLE	362
2.4.1. Base Imponible Fáctica y Base Imponible Normativa	362
2.4.2. Métodos de Estimación	364
2.4.2.1. Estimación Directa	365
2.4.2.2. Estimación Objetiva	368
2.4.2.3. Estimación Indirecta	370
2.5. MINIMO NO IMPONIBLE.....	372
2.6. ANÁLISIS A LA BASE IMPONIBLE DEL IR EN NICARAGUA.....	377
2.6.1. Impuesto sobre la Renta Neta.....	377
2.6.2. Impuesto sobre la Renta Bruta	380
2.6.3. Impuesto por Explotación de Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego ...	381
2.6.4. Nuestras apreciaciones	383
3. Tipo de Gravamen	384
3.1. CONCEPTO	385
3.2. REFERENCIA AL PASADO Y FUTURO DEL TIPO DE GRAVAMEN	387
3.3. TIPO CERO.....	388
3.4. MODALIDADES DE LOS TIPOS DE GRAVAMEN	389
3.5. ANÁLISIS AL TIPO DE GRAVAMEN DEL IR EN NICARAGUA.....	393
3.5.1. Impuesto sobre la Renta Neta.....	394
3.5.2. Impuesto sobre la Renta Bruta	395
3.5.3. Impuesto por Explotación de Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego ...	396
3.5.4. Nuestras apreciaciones	397
4. Cuota Tributaria.....	398
4.1. CONCEPTO E IMPORTANCIA.....	398

4.3. LA CUOTA TRIBUTARIA DEL IR EN NICARAGUA	400
<i>CONCLUSIONES</i>	402
<i>RECOMENDACIONES</i>	407
<i>BIBLIOGRAFÍA</i>	409

INTRODUCCIÓN

Desde la Antigüedad, la vida en sociedad ha venido a obligar al ser humano a organizarse bajo una estructura política que permita la convivencia, y para ello, nos vemos reducidos en lo que podríamos llamar nuestros derechos naturales los cuales se ven limitados por el respeto a los derechos sociales del otro.

Aquí recordaremos el afamado contrato social al que se refería *Jean-Jacques Rousseau* quien nos hablaba de la transición del estado natural al estado civil, lo que produce en el hombre un cambio notable sobre él. Pues, el hombre, que antes no había considerado ni tenido en cuenta más que su persona, se ve obligado a obrar basado en distintos principios, consultando a la razón antes de prestar oído a sus inclinaciones, a sus instintos, y a su vez, respetando y cumpliendo una serie de obligaciones sociales que le son impuestas

En este sentido, el Estado como institución político-jurídica creada por el hombre, viene a regir la vida de un grupo social, bajo cierto territorio, desarrollando una serie de actividades de orden económico-político-social que hagan posible dicha convivencia y apuntando a la consecución del bien común. Así, de entre este actuar de orden público, se destaca la actividad financiera como una actividad medial, imprescindible para la realización de todo este abanico de funciones que le han sido encomendadas al Estado, y allegarse, de esta manera, recursos económicos que requiere para su funcionamiento.

En este contexto surge el Derecho tributario como aquella disciplina jurídica que se ocupa de estudiar y regular el actuar recaudatorio del Estado, bajo el marco de la actividad financiera, estableciendo, normando y gestionando una serie de institutos jurídicos de carácter contributivo para el sufragio de los gastos públicos, los cuales representan la principal fuente de ingresos públicos.

Pues, ante la existencia de instrumentos de ésta naturaleza tributaria, que representan prestaciones pecuniarias de carácter coactivo exigidas a los administrados, se torna indispensable el Derecho tributario como una rama del Derecho financiero que auto-limite, constitucionalmente, las potestades del Estado al momento de estructurar dichos tributos, al consistir éstos, en sacrificios económicos por parte de los contribuyentes, quienes se ven obligados por normas legales de ineludible cumplimiento, a sustraer de sus bolsillos dichos recursos económicos y depositarlos en las arcas del Estado.

En este escenario, aparece el Impuesto sobre la Renta (IR), como una especie tributaria de gran transcendencia, siendo que viene a gravar la riqueza del contribuyente desde su propia fuente. Para ello, éste cuenta con una estructura compleja, compuesta por diversos elementos que vienen a regir, desde el nacimiento de la imposición hasta la cuantificación de la obligación para su posterior gestión, sin que éste signifique una violación a los derechos del contribuyente, consagrados en la Constitución.

Preocupados ante la vulnerabilidad que se encuentran los sujetos de un Estado como sujetos pasivos de una obligación tributaria, nos hemos propuesto por medio del presente estudio, examinar, analizar y discutir la configuración de este tipo impositivo en Nicaragua, partiendo, para ello, del estudio de la doctrina tributaria y los límites al ejercicio tributario instaurados por el constituyente.

En este sentido, el IR, por la propia complejidad que le reviste, precisa de una especial cautela de parte del legislador, que respete los principios de justicia tributaria que, para regir el sistema tributario de Nicaragua, profesa nuestra Carta Magna. De esta forma, en las páginas que a continuación desarrollaremos, nos dedicaremos a dar un recorrido por la doctrina tributaria, introduciendo los diversos conceptos que nos lleven a una correcta comprensión del instituto jurídico del Impuesto sobre la Renta, estudiando sus límites como una imposición más, dentro del sistema tributario nicaragüense.

Solo en esta medida, estaremos en posición de analizar su concepto y estructuración en Nicaragua, bajo un ojo jurídico-analítico, que nos conduzca a una conclusión idónea respecto a la configuración jurídica de este tipo impositivo en nuestro sistema, y así, en dependencia de los resultados obtenidos, proceder a realizar las debidas recomendaciones en aras del perfeccionamiento del sistema tributario nacional, que permita la armonía del Impuesto sobre la Renta con los principios de justicia tributaria que consagra nuestra Constitución Política.

OBJETIVOS

Objetivo General

1. Estudiar, analizar y definir el Derecho Tributario, Poder Tributario e Impuesto sobre la Renta, reflexionando y discutiendo sobre los elementos constitutivos de estos últimos de acuerdo a su clasificación observando la legislación de Nicaragua y la doctrina competente.

Objetivos Específicos

1. Conceptualizar y analizar el Derecho Tributario, así como su importancia, fuentes y contenido.
2. Examinar y reflexionar respecto al contenido y fundamento del poder tributario y la obligación jurídico-tributaria
3. Observar, analizar y conceptualizar al impuesto sobre la renta, e identificar cada uno de los distintos tipos reconocidos por nuestra legislación.
4. Discutir cada uno de los elementos constitutivos del impuesto sobre la renta en cada uno de sus tipos y estudiar nuestra legislación en la materia frente a la doctrina mayoritariamente aceptada.

MARCO METODOLÓGICO

1. Enfoque

El enfoque que se le ha dado al presente estudio es cualitativo, puesto que se funda esencialmente sobre una base analítica a través del razonamiento de las posturas doctrinales y de los instrumentos jurídicos en materia de Derecho tributario.

2. Tipo de estudio

Partiendo de los medios implementados, podemos calificar esta investigación científica de tipo documental, siendo que nos apoyamos en fuentes de carácter documental con el objeto de indagar, observar y reflexionar sistemáticamente, de forma ordenada y con objetivos precisos, al Impuesto sobre la Renta en Nicaragua (como objeto de estudio), a través de la recopilación de bibliografía y del uso de distintos tipos de fuentes impresas, tales como libros, artículos de revistas y ensayos, que nos permitieron ofrecer una clara visión de dicho instituto jurídico.

Referente al nivel de profundidad, podemos catalogarle de descriptiva-analítica-reflexiva, puesto que nos hemos dedicado a realizar una confrontación jurídico-científica entre la doctrina mayormente aceptada, y el Derecho positivo, como reflejo de la realidad nicaragüense, que nos permita abordar a cabalidad el tema propuesto. Podemos destacar que mediante este tipo de investigación, que se caracteriza por utilizar el método de análisis, nos fue posible calificar al instituto jurídico del Impuesto sobre la Renta, tal y como se encuentra configurado en Nicaragua, señalando sus características, limitantes, clasificación, elemento constitutivo y aquellos cuantitativos, así como sus mismas propiedades.

Según el tiempo que se realiza, se ubica dentro de la categoría de longitudinal-prospectivo, debido a que es una investigación que analiza la relación de los antecedentes, las causas y los efectos en los distintos tiempos en que se ha desarrollado el fenómeno de estudio.

2. Métodos usados

Para el desarrollo del presente estudio hemos empleado una metodología investigativa, documental y analítica que nos permita apreciar la problemática en torno al tema e idear una solución jurídica viable. Los métodos destinados al presente trabajo consistirán en los métodos explicativo y analítico.

a) Método explicativo: A través de este método se nos permite describir y explorar los factores jurídicos y socialmente aplicables que intervienen en el fenómeno que nos proponemos a investigar. Utilizando este método se logra una explicación detallada del gravamen sobre la renta, de los fundamentos de su imposición, y su modo de operación en Nicaragua.

b) Método analítico: Este método nos permitirá sustraer, de manera independiente, aquellas partes esenciales de nuestro tema propuesto, con el objeto de estudiarles y examinarles por separado, para así, apreciar la correlación que mantienen entre sí. Es por ello que partiremos por examinar la actividad financiera y aquella disciplina jurídica que se encarga de su estudio (el Derecho financiero) para proceder a inspeccionar la naturaleza y componentes de la relación jurídico-tributaria y los límites al Poder Tributario, como premisas imprescindibles para ofrecer una mejor óptica al Impuesto sobre la Renta y sus elementos.

3. Instrumentos

Atendiendo a la propia naturaleza de los métodos empleados, nos hemos auxiliado principalmente del Derecho positivo y la doctrina competente. Partiendo del hecho que el presente estudio es de tipo documental, nos valdremos de cuerpos normativos de diverso rango nacional en materia de Derecho tributario, y de ensayos y textos doctrinales que reflejan los diferentes puntos de disertación de los juristas más respetados en materia de impuestos.

4. Población y muestra

Siendo el Impuesto sobre la Renta un impuesto nacional, se hace imposible tratar la problemática limitándose a cierto sector territorial del país, sin olvidar que nos encontramos frente a una investigación jurídica, por definición, cualitativa y no cuantitativa. Con lo cual, reiteramos que nuestro estudio se basa en la indagación, exposición y análisis de las distintas posturas doctrinales y de las disposiciones normativas de la legislación en Nicaragua.



CAPÍTULO I

**INTRODUCCIÓN AL DERECHO
TRIBUTARIO DESDE LA ACTIVIDAD
FINANCIERA, EL DERECHO FINANCIERO
Y LA HACIENDA PÚBLICA**

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN AL DERECHO TRIBUTARIO DESDE LA ACTIVIDAD FINANCIERA, EL DERECHO FINANCIERO Y LA HACIENDA PÚBLICA

1. Introducción

El término “Derecho tributario” *per se*, se ve imprescindiblemente ligado a toda la actividad financiera del Estado, es decir, a todo ese engranaje complejo de múltiples funciones de diversa naturaleza dentro de la Administración pública necesarias para satisfacer las necesidades públicas, valga la redundancia, del Estado, funciones que muy someramente podemos resumir en la obtención, administración e implementación de los recursos monetarios.

Es por ello que antes de darnos a la tarea de conceptualizar y fundamentar al Derecho tributario, es menester conocer la actividad financiera del Estado, la cual se encuentra normada y regulada, desde una perspectiva jurídica por el *Derecho Financiero*, haciendo uso de sus propios instrumentos científico-jurídicos.

El Derecho financiero, como toda rama del Derecho, ha venido siendo depurada doctrinalmente por diversos autores, siendo discutida por décadas su naturaleza, principios, fundamento, contenido, en fin, todo en cuanto se refiera al término. Como sabemos, o al menos estimamos, al surgir una “nueva rama del Derecho”, es inapelable iniciar por definir la naturaleza de este vástago que brota del tronco común, y se ubica bajo un ramo o materia en particular, si se nos permite la expresión. Dicha naturaleza es perceptible, casi en la totalidad de los casos,

contemporáneamente con el surgimiento de dicha disciplina jurídica, pues al momento de su natalicio, nos da una noción de su origen, y por ende, ubicación en este extenso árbol matriz denominado “el Derecho”.

De tal manera que, antes de tratar a la ciencia-jurídica del Derecho financiero como tal, resulta imprescindible analizar la naturaleza de la *actividad financiera*, como su objeto de estudio, para llevarnos al fondo de esta rama del Derecho.

2. La Actividad Financiera

Tal y como afirma PÍO BALLESTEROS¹, el ciclo de la actividad financiera comienza en el momento en que el Estado se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías y las convierte en ingreso para atender las necesidades públicas, terminando cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público o medio de satisfacer necesidades.

Atendiendo el ciclo antes descrito, podemos apreciar como resaltan variopintos aspectos dentro de toda la mecánica del ciclo. De esta manera, podemos subrayar los aspectos públicos (considerando al Estado como sujeto activo de dicha actividad); económico (ya que se busca la obtención de ingresos por medio de riquezas y bienes producidos por las demás economías); político (puesto que en el actuar del Estado siempre estará de por medio el gobierno de turno); y sociales (siendo que se persigue atender las necesidades públicas).

De tal forma que, ante esta diversidad de características pertenecientes a disciplinas científicas dispares, resulta necesario determinar cuál es la verdadera naturaleza de la actividad financiera.

¹ Vid, BALLESTEROS, Pío; *Manual de Hacienda Pública*, Madrid: Revista de Derecho Privado, 1940, pág. 8.

2.1. NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA

Para llegar explicar la naturaleza jurídica de lo que sería la actividad financiera, surgen distintas tesis que tratan de explicarla, entre ellas podemos citar principalmente tres teorías: la Teoría Económica, la Teoría Sociológica, y la Teoría Política. Siendo el propósito de todo estudio responsable exponer las corrientes fundamentales sobre el concepto y naturaleza en cuestión, en las siguientes líneas procuraremos resumir estos debates científicos, presentando los argumentos base de cada una de las teorías, de las cuales partiremos para hacer nuestro propio razonamiento científico.

2.1.1. Teoría Sociológica

Podemos dar inicio refiriéndonos a la postura teórica sociológica de la actividad financiera, la cual, nos atrevemos a desechar de *ipso facto*, fundado en los argumentos que brevemente expondremos.

Primero que nada definamos a la *Sociología* como la ciencia que trata de la estructura y funcionamiento de las sociedades humanas², concepto que tomamos prestado de la Real Academia Española. Al tenor de dicho concepto, nos es posible explicar esta corriente desde dos perspectivas: por un lado la influencia que ejercen los grupos sociales sobre la actividad financiera; y, por otra parte, las repercusiones o trascendencia que llega a tener dicha actividad en la sociedad. Dicho de otra forma, se afirma que la actividad financiera posee una naturaleza sociológica por la relación causa-efecto de esta con respecto a la estructura y buen funcionamiento de las sociedades humanas, o bien, en palabras del profesor italiano TIVARONI: “la actividad económica del estado tiene naturaleza política

² RAE; *Diccionario de la Real Academia Española*, 12^{da} ed., Real Academia Española, Colombia, 2001.

pero calificada por principios sociales que predominan en todo estado y en toda época”³.

Como respaldo a esta teoría, autores como HUGH DALTON⁴ afirman que como consecuencia de las operaciones financieras se originan cambios en la cantidad y en la naturaleza de las riquezas que se produce en la distribución de esa riqueza entre individuos y clases sociales ¿son estos cambios, en la totalidad de sus efectos, socialmente ventajosos? De serlo se justificarían. De no serlo, no. La mejor orientación financiera es aquella que hace rendir a cada operación la máxima ventaja social.

De todo ello se desprende que, de acuerdo a este autor, la actividad financiera se justifica en buscar la máxima ventaja social, dotándolo por tal motivo de una naturaleza sociológica. ¿Será entonces que todo lo que sea justificable en fines sociales o simplemente pretenda la consecución de la mayor ventaja social es de naturaleza sociológica?

Antes de proseguir a responder nuestra interrogante, recordemos que hemos dado inicio al debate sobre la naturaleza de la actividad financiera, por estar ésta, regulada por la ciencia jurídica del Derecho, y más precisamente, por el Derecho financiero (claro está, el ser estudiada bajo una metodología científica jurídica). Siendo así, tampoco podemos perder de vista que el Derecho Objetivo, en términos generales, no es sino, un conjunto de normas reguladoras de las relaciones y actividades que se producen en el seno de la vida social.

³ TIVARONI, Jacopo; *Contributo allo studio del carattere dell'attività finanziaria dello Stato* en Archivo Finanziario, Vol. I, 1950, pág. 330 en Fonrouge, Carlos María; *Derecho Financiero*, Vol. I, pág. 10 y nota 25 en SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 23.

⁴ DALTON, Hugh; *Principios de Finanzas Públicas*. Arayú, 1953, pág. 12; citado por SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. I, Madrid, 1966, pág. 18.

Todo lo antes referido, nos deja como resultado una serie de nuevas interrogantes, ¿será entonces que la actividad financiera tenga verdaderamente una naturaleza sociológica o dicho contenido social se desprende por el simple hecho de tratarse de una rama del Derecho?; ¿Podemos afirmar que todo el Derecho Objetivo, por buscar la máxima ventaja social posee una naturaleza sociológica y por consiguiente todas las ramas que lo conforman? Teniendo presente, tal y como exponíamos líneas atrás, que el Derecho Objetivo se encarga de regular las relaciones y actividades que se producen en el seno de la vida social, conciliándolo con la lógica de la teoría sociológica, necesariamente, todo el contenido del Derecho (verbigracia, Derecho mercantil, Derecho penal, Derecho laboral, Derecho de obligaciones, entre otros), teleológicamente, al referirse, al menos mínimamente, a la regulación de la vida social, tendrá también una naturaleza sociológica.

Preguntas como estas pueden ser transportadas a cualquier otra rama científica con una metodología de estudio propio, ejemplo de ello: la Economía, ciencia que estudia métodos más eficaces para la satisfacción de las necesidades humanas materiales, mediante el empleo de bienes escasos. ¿Será por ello su verdadera naturaleza sociológica?

Volviendo a la actividad financiera, prosigamos con la otra cara de la moneda, donde SAINZ DE BUJANDA nos escribe, bajo un análisis válido: “es evidente que la organización política necesita valerse de medios económicos para el cumplimiento de sus fines: pero es obvio también que esos fines políticos aparecen muchas veces inspirados y condicionados por las apetencias y anhelos que latén en los grupos sociales que actúan dentro de cada organización política”. ¿Será entonces que el inspirarse o condicionarse por las apetencias y anhelos que latén en los grupos sociales sea motivo suficiente para atribuir una naturaleza sociológica?

Con todo ello podemos concluir que el hecho que una actividad (en este caso la actividad financiera, pero tal y como vimos es aplicable a ciencias autónomas) persiga una ventaja social, o la satisfacción de necesidades humanas no es razón suficiente ni justifica que sea de naturaleza sociológica. Sino más bien, solo prueba que es una actividad, ciencia o disciplina, más, desarrollada por el ser humano y por ello buscará instrumentalizarla para su beneficio.

Al fin de cuentas, con todo lo dicho hasta este punto, solo nos deja dos únicas opciones: o establecemos que todas las actividades que posean cierta influencia social, o trasciendan a la sociedad (incluido dentro de ella todas las ramas del Derecho) son de naturaleza propiamente sociológica; o por otro lado, teniendo presente que dicha naturaleza sociológica es intrínseca a esa diversidad de ciencias o actividades (como la financiera), sustraemos de toda discusión esta naturaleza sociológica, y la damos por asumida como parte de la realidad social, dirigiendo nuestra atención únicamente a aquellos factores o dimensiones que las especialicen a unas con respecto de las otras (restando en este caso el carácter económico y político).

2.1.2. Teoría Económica

Como es evidente, esta teoría pretende explicar y estudiar la actividad financiera desde el punto de vista económico. Esta corriente se ve representada por autores de la escuela de pensamiento económico clásico, con ello me refiero a David Ricardo, Adam Smith, John Stuart Mill, entre otros. Para estos autores, la actividad financiera del Estado contiene un fin meramente económico. De tal manera que, el fenómeno financiero representa en definitiva, un acto de consumo colectivo y público, por lo cual los gastos públicos deben considerarse consumos improductivos de riqueza y pueden compararse con el granizo por sus efectos

destructores⁵. En pocas palabras el contribuyente es despojado de un valor que pasa al Estado para ser utilizado mejor y más productivamente.

Indudablemente, nos es imposible negar el carácter económico de la actividad financiero, pues, tal y como afirma SÁINZ DE BUJANDA⁶ se reconoce unánimemente que la actividad del Estado y de las demás entidades de Derecho público, encaminada a la satisfacción de las necesidades colectivas, tiene carácter económico; asimismo, autores como FERREIRO LAPATZA⁷ concuerdan con dicho contenido económico, al afirmar que, una decisión financiera será una decisión económica, en tanto que, como decisión sobre el uso de bienes escasos aplicables a fines alternativos, suponga una manifestación de la actividad económica.

Sin embargo, cosa distinta sería afirmar que la ciencia financiera no es, en definitiva, sino una rama de la ciencia económica que se cualifica por la especial naturaleza del sujeto que realiza esa actividad, de los medios que utiliza y de los medios que persigue, tal y como sostiene la corriente estrictamente económica. Pues, nos negamos a reconocer dicho componente económico, como único elemento determinante de la actividad financiera.

2.1.3. Teoría Política

Finalmente este pensamiento no niega el contenido económico de la actividad financiera, sino más bien, propone una conexión de la teoría de los gastos e ingresos, propia de las ciencias económicas con los de índole estrictamente política.

⁵ SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 23.

⁶ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. I, Madrid, 1966, pág. 11.

⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 28.

Esta relación viene establecida por la intervención de la Administración pública dentro de la actividad financiera para procurar al Estado de los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines, los cuales a su vez, me permito agregar, justifican la misma organización, existencia, e institucionalidad del Estado. Siguiendo esta línea, y teniendo presente los elementos constitutivos del Estado, la responsabilidad atribuida al ciudadano para el sufragio de los gastos públicos viene siendo justificada en la soberanía del propio Ente público.

Soberanía, entendida como la soberanía popular consagrada en la Constitución Francesa de 1793, época revolucionaria histórica de la humanidad, la cual, en su artículo 25 establece: “*la souveraineté réside dans le peuple;...*”⁸, es el precepto retomado por las Constituciones modernas de los Estados alrededor del mundo, no siendo el caso de Nicaragua una excepción. De esta manera, dentro de los principios fundamentales de la Constitución Política de Nicaragua de 1987 y aún vigente, encontramos en su artículo 2: *La soberanía nacional reside en el pueblo y la ejerce a través de instrumentos democráticos, decidiendo y participando libremente en la construcción y perfeccionamiento del sistema económico, político y social de la nación*⁹.

De tal suerte que, PUGLIESE¹⁰ nos deja planteada dicha relación al afirmar que La actividad financiera no puede considerarse más que como la actuación en concreto de la facultad que constituye la esencia misma del concepto de soberanía. Este aporte, servirá como base para el planteamiento científico-jurídico de la relación político-económica de la actividad financiera tomando como base la soberanía, atribuyéndosele gran envergadura en la doctrina moderna al estudio del factor político para explicar dicha actividad.

⁸ Lo que se traduciría literalmente como “*La soberanía reside en el pueblo...*”

⁹ Artículo 2 de la Constitución Política de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 05 del 9 de Enero de 1987.

¹⁰ *Vid*, PUGLIESE, Mario; *Corso di Scienza delle Finanze*, Padova, 1938, pág. 2; citado por SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. I, Madrid, 1966. Pág. 16.

2.1.4. Posición actualmente aceptada

A pesar que a esta discusión se le dio fin décadas atrás, todo su repaso desde los distintos puntos de vistas y tesis, nos dotan de una mejor comprensión de la actividad financiera, y al fin de cuentas toda esta mescolanza de tesis nos permite hacer nuestras propias apreciaciones, como el caso de nuestros comentarios sobre la tesis sociológica, arribando a la siguiente conclusión.

En esta discusión han intervenido doctrinarios competentes, quienes han debatido arduamente, hasta llegar a cierto grado de consenso. No por ello podemos afirmar que todos los autores de la literatura financiera han llegado a esta *única* conclusión, ello no nos impide hacer nuestras propias consideraciones en base a lo ya dicho por otros autores.

En tal sentido, disentimos de autores como SANABRIA¹¹ que reconocen un contenido tricotómico: económico, político y social, por los motivos antes expuestos respecto a la teoría sociológica. Es por ello que nos inclinamos medianamente hacia PUGLIESE¹² quien afirma que, “la naturaleza política de los fines estatales confiere necesariamente naturaleza política a los procedimientos adoptados para conseguirlos, ya que, aún cuando, como es bien posible, el Ente público se atenga en el desenvolvimiento de su actividad financiera al principio de la mutua conveniencia económica, su decisión no es fruto de un cálculo económico puro, sino simplemente de un cálculo político, que no deja de ser tal si el Estado, en el caso concreto, utiliza criterios económicos simplemente porque no encuentra razones políticas para adoptar un criterio diverso”.

¹¹ Vid, SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 24.

¹² PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho financiero*, 1^{ra} ed., Fondo de Cultura Económica, México, 1939, traducción al español de la obra original, *Istituzioni di Diritto finanziario: Diritto tributario*, CEDAM, Padua, 1937; citado por SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. I, Madrid, 1966, pág. 22.

De tal manera que nos es imposible ignorar el contenido económico de la actividad financiera, así como no percibir su carácter político. Es por ello que acogemos la opinión de SÁINZ DE BUJANDA¹³ quien le atribuye una naturaleza política y contenido económico a la actividad financiera. De tal manera que su carácter político dimana tres aspectos, a saber: el sujeto que la ejercita (el Estado y los demás entes públicos); los fines que con ella se persiguen (satisfacer las necesidades colectivas, cumplir los servicios públicos); y los procedimientos empleados para desenvolverla. Por otro lado, su contenido económico se manifiesta en la índole de los bienes y recursos que se utilizan o manejan para el logro de los fines propuestos.

Teniendo presente todo lo analizado hasta este punto y la conclusión que compartimos de SÁINZ DE BUJANDA, más allá de justificar dicha actividad en *rendir a cada operación la máxima ventaja social*¹⁴, para su justificación nos remitimos a los mismo preceptos adoptados por la *Teoría General del Estado*, la cual plantea al Estado como un ser dotado de personalidad y revestido de autoridad soberana¹⁵ que nace para cumplir ciertas finalidades mediante determinados procedimientos en los cuales radica la propia esencia de su actuación, y las que vienen a constituir su propia justificación.

De tal manera que, la actividad financiera no constituye un fin en sí misma, en otras palabras, no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para

¹³ Vid, SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. I, Madrid, 1966, pág. 51.

¹⁴ Tal y como citábamos líneas arriba sostenía Hugh Dalton.

¹⁵ Atención al referirnos en términos de la *autoridad soberana*, pues, tal y como estudiaremos, no debemos perder de vista que la soberanía reside en el pueblo, con lo cual, el Estado como un Ente político organizativo, juega un papel representativo o simbólico de dicha autoridad soberana.

el desarrollo de todas las otras actividades, es decir, cumplir estos fines que se ha propuesto el Estado¹⁶.

Todo ello no impide que la actividad financiera pueda ser analizada o estudiada empleando métodos y argumentos propios de otras ciencias ajenas a la política y a la económica. En este sentido, a pesar que negamos la naturaleza sociológica a dicha actividad, perfectamente esta podrá ser estudiada bajo la disciplina sociológica como toda realidad, que puede ser objeto de estudios científicos variables.

A su vez, al momento de concluir respecto a la naturaleza de la actividad financiera, podemos recapitular en la síntesis hecha por PÉREZ ROYO¹⁷ quien resume su visión en tres puntos base a mencionar:

- 1) En primer lugar, se trata de una actividad pública. Lo es tanto por el sujeto (el Estado u otro Ente público) como por el objeto, que se relaciona con la satisfacción de necesidades colectivas.
- 2) En segundo lugar, se trata de una actividad medial o instrumental en segundo grado. Como es sabido, las actividades públicas pueden ser clasificadas en finales o instrumentales, según que satisfagan o no de manera inmediata una necesidad pública. Así, por ejemplo, la actividad de la enseñanza tiene carácter final, al igual sucede, en general, con el conjunto de servicios públicos. En cambio, la actividad relacionada con el régimen de los funcionarios públicos tiene un carácter instrumental: con ella no se satisfacción inmediata a ninguna necesidad colectiva, sino que

¹⁶ Vid, GIANNINI, Achille Donato; *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 4, traducción al español de la obra original, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano.

¹⁷ PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ta} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 26.

simplemente se atiende a uno de los instrumentos necesarios para el desarrollo de las funciones sustantivas o finales.

En el caso de la actividad financiera estamos ante una actividad instrumental de segundo grado, es decir, que lo es, no solo respecto de las finales sino también respecto de las instrumentales de primer grado, como la que hemos indicado. Esto es lo que se intenta explicar con el calificativo de medial: se trata de una actividad que tiene por objeto los medios financieros o dinerarios para el desarrollo de las restantes funciones públicas.

- 3) En tercer lugar, hay que decir que la actividad financiera es una actividad jurídica, es decir sometida a normas y principios jurídicos, cuyo análisis constituye precisamente el objeto de nuestra disciplina, el Derecho financiero

3. El Derecho Financiero

Una vez discutida la actividad financiera del Estado, su naturaleza, y fundamento, debemos proseguir, siguiendo la misma lógica, a la conceptualización y estudio del *Derecho Financiero*, por tratarse el presente, de un análisis meramente jurídico, con lo cual nos limitaremos a desarrollar una estudio empleando métodos y argumentos propios de la ciencias jurídicas.

Empero, antes de dedicarnos a dicha empresa, es menester discernir este concepto de otro que suele incorrectamente confundirse en cierta literatura financiera, y a su vez, establecer su nexo con la ciencia del Derecho, con ello nos referimos a la *Hacienda Pública*.

3.1. HACIENDA PÚBLICA

Con el término hacienda, nos salta a la cabeza la idea de un conjunto de bienes, capital y fuerza de trabajo organizada para desarrollar una determinada actividad con fines económicos, entendida esta como una hacienda agrícola o comercial. No obstante, es evidente que al introducir el elemento público al término (Hacienda Pública) hacemos alusión a una naturaleza especializada, mas, su definición no se aleja tanto a la acepción antes aludida.

Sin embargo, nos referiremos a esta Hacienda Pública bajo un tratamiento científico, dentro del cual podemos encontrar además de los evidentes aspectos jurídicos, conjuntamente los económicos, políticos y sociales. En tal sentido, no podemos negar la heterogeneidad de la Hacienda Pública, propia de toda realidad social y económica, objeto de estudio y regulación. No obstante, teniendo esta visión de conjunto, se requiere un tratamiento metódico especializado que nos permita ir insertando los esquemas conceptuales a tratar.

De tal suerte que, si nos dedicáramos al estudio de la Hacienda bajo un tratamiento metódico económico, nos hallaríamos estudiando la ciencia de la Economía financiera, por el contrario, al regirnos bajo un esquema jurídico-científico, como es el caso, estaremos frente a la ciencia del Derecho financiero.

Siguiendo esta línea, desde una perspectiva jurídica el concepto de Hacienda Pública puede ser entendido en un doble sentido, según que se atienda al aspecto objetivo o a las determinaciones subjetivas del mismo.

Desde el punto de vista *objetivo o estático*, se entiende por Hacienda Pública el conjunto de normas, recursos, derechos y obligaciones de contenido económico del Estado (o de otras Administraciones Públicas). En cambio, desde el punto de

vista *subjetivo o dinámico*, hablamos de Hacienda Pública como el sujeto titular de dichos derechos y obligaciones, o, más exactamente como el sujeto titular de las funciones públicas encaminadas a la actuación de dichos derechos y obligaciones. Es decir, como titular de la actividad financiera¹⁸.

Con respecto al sentido objetivo, BALLADARES SABALLOS¹⁹ apunta que su interpretación se bifurca en dos vertientes: la *dinámica o funcional*, la cual identifica a la Hacienda Pública con la actividad financiera, entendida como la actividad dirigida a la obtención de los ingresos y realización de los gastos públicos; y la *estática o institucional*, entendida en los términos antes referidos como ese conjunto de recursos, derechos y obligaciones.

Vemos entonces como éste, sustrae al carácter dinámico del sentido subjetivo y lo ubica dentro del objetivo como sinónimo de una acepción funcional, la cual, define como la actividad de percepción de ingresos y ordenación de gastos. Por lo cual entramos en una discusión de si estará la acepción dinámica, dirigida en sentido subjetivo o funcional.

Desde una perspectiva jurídica, siempre que hacemos alusión al sentido subjetivo, nos remitimos a la división del Derecho como Objetivo y Subjetivo. De tal manera que, entendemos como Derecho Objetivo el conjunto de normas que forman el ordenamiento vigente; y como Subjetivo, al conjunto de facultades que dichas normas conceden y garantizan a los individuos que se rigen por ellas²⁰, estando este último, estrechamente relacionado al sujeto activo. Por otro lado, el sentido funcional, estará vinculado a los fines que se persiguen, consistiendo en

¹⁸ Hemos introducido los recursos al concepto ofrecido por Pérez Royo para proporcionar un concepto más completo, *vid*, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ta} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 26.

¹⁹ *Vid*, BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; *Lección de Derecho Tributario*, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1^{er} cuatrimestre del 2008.

²⁰ *Vid*, los conceptos de *Derecho objetivo* y *Derecho subjetivo* ofrecidos por CABANELLAS de la CUEVAS, Guillermo & OSSORIO y FLORIT, Manuel, *Diccionario de Derecho*, Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 2007, págs. 432 y 436.

procedimientos y actuaciones que sean eficaces y adecuadas para la consecución de los fines, cualquiera que estos sean. Y finalmente, el sentido dinámico, hace alusión a cierta *tecnicidad* que lo dota de una cualidad de ser ejecutable. Es precisamente por ello que, el carácter dinámico, perfectamente podrá ser encasillado dentro del sujeto que hace posible dicha ejecución (acepción subjetiva); o bien referirse a los instrumentos técnicos²¹ o procedimientos realizados o realizables (acepción funcional).

Sin embargo, teniendo presente que este sentido dinámico surge como contraposición a aquel estático, como la otra cara de la moneda, consideramos que hacer referencia a una acepción dinámica solo sería posible si se ignorara la acepción funcional como una tercera acepción independiente. Puesto que, si bien es cierto, todos estos procedimientos y actuaciones a las que se refiere la acepción funcional están contenidos en las normas (en el Derecho Objetivo), también lo están los sujetos de derechos y obligaciones, y no por ello ubicamos²² a la acepción subjetiva dentro de la objetiva.

Siguiendo todo este análisis, optamos por sustraer una triple acepción de la Hacienda Pública, a saber, *Objetiva*, entendida como el conjunto de normas, recursos, derechos y obligaciones de contenido económico del Estado u otras Administraciones Públicas; *Subjetiva*, que entiende a la Hacienda Pública como el Estado y demás entes públicos, sujeto titular de dichos derechos y obligaciones, o, más exactamente como el sujeto titular de la actividad financiera; y *Funcional*, la cual se traduce en el conjunto de actuaciones administrativas de la actividad financiera, encaminada a la percepción de ingresos y realización de gastos. Esta última a su vez, vendrá a ser el puente vinculante entre las otras dos acepciones,

²¹ De tal manera que el profesor Balladares correctamente lo ubica dentro de una vertiente del sentido objetivo, tomando en consideración la actividad o procedimientos contenidos en lo que podríamos denominar como instrumentos técnicos.

²² Y con “ubicamos” nos referimos a la doctrina mayoritaria.

puesto que el Sector Público (acepción subjetiva) actuará en base al cuerpo normativo e instituciones jurídicas preestablecidas (acepción objetiva).

En Nicaragua, la Ley No. 550; Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario, publicada en La Gaceta No. 167 del 29 de Agosto del año 2005, hace alusión a esta triple acepción, en su artículo 2, al momento de definir al Sistema de Administración Financiera del Sector Público, explicándolo como el conjunto de *órganos, normas y procedimientos* que conforman un ordenamiento integrado, armónico y obligatorio regido por los principios que se establecen en la misma ley²³. Entendiendo los órganos como la acepción subjetiva, normas como la objetiva y procedimientos como la funcional.

De tal suerte que, podemos entender a la Hacienda Pública, bajo la acepción subjetiva, más exactamente como las entidades y organismos que componen el Sector Público, comprendido por²⁴:

- a) El Poder Ejecutivo, incluyendo en éste la Presidencia y Vicepresidencia de la República, Ministerios de Estado²⁵ y órganos desconcentrados dependientes de éstos;
- b) Los Poderes Legislativo, Judicial y Electoral;
- c) los entes gubernamentales creados por la Constitución Política;
- d) Las entidades descentralizadas por funciones;

²³ Artículo 2 de la Ley No. 550; Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario, publicada en La Gaceta No. 167 del 29 de Agosto del año 2005.

²⁴ *Vid*, artículo 3 de la Ley No. 550; Ley No. 550; Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario, publicada en La Gaceta No. 167 del 29 de Agosto del año 2005.

²⁵ Dentro de los cuales debemos prestar especial atención al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, siendo éste el encargado de la administración de los bienes del sector público, de los recursos financieros, de formular políticas y de dictar normas para la elaboración, programación, ejecución, seguimiento y control del presupuesto general de la república, así como de rectorar el sistema de Crédito Público; *Vid*, Ley No. 290, Ley de Organización, Competencia y Procedimiento del Poder Ejecutivo, publicada en La Gaceta No. 102 del 3 de Junio de 1998; Decreto No. 25-2006, Reformas y adiciones al decreto no. 71-98, Reglamento de la Ley No. 290, Ley de organización, competencia y procedimientos del Poder Ejecutivo, publicado en La Gaceta No. 91 y 92 del 11 y 12 de Mayo del 2006; y el artículo 4 Ley No. 477, Ley General de Deuda Pública, publicada en La Gaceta No. 236 del 12 de Diciembre del 2003.

- e) Las entidades descentralizadas territoriales;
- f) Las empresas del Estado;
- g) Las sociedades comerciales con participación accionaria mayoritaria del Estado;
- h) Las instituciones financieras del Estado;
- i) Otros Órganos Autónomos del Estado dependientes del Presupuesto General de la República.
- j) Como acápite j), tal y como apunta BALLADARES SABALLOS²⁶, podemos referirnos a las personas naturales o jurídicas, que perciban fondos del Presupuesto General de la República a título de subvención o aporte.

En este mismo sentido se refiere FERREIRO²⁷, quien señala que bajo el punto de vista subjetivo, la expresión Hacienda Pública, hace referencia al Estado y demás entes públicos en cuanto desarrollan la actividad financiera, es decir, a los sujetos de esta actividad.

Sin embargo, hacemos alusión a dichas entidades y órganos únicamente con fines didácticos, buscando una mejor comprensión de la Hacienda Pública desde este punto de vista, mas, debemos aclarar que comúnmente en la literatura financiera, y durante el desarrollo del presente estudio, nos referiremos a la Hacienda como esa parte inherente del Estado que se encarga de la administración de la actividad financiera, esa parte del aparato estatal que tiene normalmente encomendada la realización de ingresos y gastos, sin que con ello hagamos referencia materialmente a cada uno de los órganos antes enunciados.

²⁶ Vid, BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; *Lección de Derecho Tributario*, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1er cuatrimestre del 2008.

²⁷ Vid, FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 28.

3.2. CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO

Habiendo delimitado el concepto de Hacienda, con su triple acepción, podemos retomar al Derecho financiero, y establecer cierta relación que nos apunta PÉREZ ROYO²⁸, quien afirma que el conjunto de normas y principios jurídicos relativos al ordenamiento de la Hacienda Pública es lo que forma el contenido del Derecho financiero.

Sin embargo, el Derecho financiero resulta embrolloso al momento que se pretende precisar el espacio en el tiempo en el que se inicia el proceso de definición y sistematización de su concepto y contenido. Bajo este mismo pensamiento, MIJANGOS BORJA, ubica a la doctrina alemana con Franz von Myrbach-Rheinfeld y su obra en 1906 titulada *Grundriss des Finanzrechts* como el foco del cual parte todo este proceso²⁹, autor que trata de delimitar, con dicha obra, el contenido de las normas del Derecho financiero y de complementar los esfuerzos de otros autores alemanes contemporáneos y precedentes a él, como el caso de Wagner.

En tal sentido, MYRBACH-RHEINFELD³⁰ define al Derecho financiero como el “conjunto de normas del Derecho público positivo que tiene por objeto la regulación de las finanzas de las colectividades públicas, Estado y otros entes con administración propia existentes dentro de aquel”. Asimismo, surgen una serie de

²⁸ Vid, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ta} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 26.

²⁹ Sobre este punto Albert Hensel señala dentro de la literatura de antes de la guerra, en primer lugar a FUISTING con su obra *Grundzuge der Steuerlehre* (Berlín, 1902), y en segundo lugar a MYRBACH-RHEINFELD con *Grundriß des Finanzrechts* (2° ed., Múnich, 1916). Vid, HENSEL, Albert; *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 89, traducción al español basada en la hecha por Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, de la tercera edición de *Steuerrecht*, editada por Julius Springer, Berlin/Heidelberg, 1933 y reimpresa en 1986.

³⁰ Franz Freiherr von Myrbach-Rheinfeld, *Précis de Droit Financier*, París, 1910, pág. 16-17, traducción al francés de la obra original *Grundriss des Finanzrecht*, Leipzig, 1906; citado por CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz (coord.), MIJANGOS BORJA, María de la Luz; *Derecho Financiero*, McGraw-Hill, Mexico D.F., 1997, pág. 1.

conceptos en el tiempo que se dan a la tarea de definir de forma completa y sistemática la ciencia del Derecho financiero.

En dicho sentido, podemos encontrar variopintos autores estudiosos de la materia, de entre los cuales (por citar algunos) podemos remitirnos en la doctrina italiana a: GIANNINI³¹, quien definen el Derecho financiero como el “conjunto de normas que regulan la obtención, la gestión y el empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos”; o bien a INGROSSO³² quien lo expresa como un “conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado y de las entidades menores de Derecho público, considerada en la composición de los órganos que la ejercen, en el ordenamiento formal de sus procedimientos y actos, y en el contenido de las relaciones jurídicas que ella origina”; sin dejar de lado a PUGLIESE³³ quien manifiesta que el Derecho financiero, es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la utilización de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros entes públicos para el desarrollo de sus actividades y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas.

Asimismo en la literatura española nos topamos con SÁINZ DE BUJANDA³⁴, uno de sus más grandes representantes, quien define al Derecho financiero como “la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimientos jurídico de

³¹ GIANNINI, Achille Donato; *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 5, traducción al español de la obra original *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano.

³² INGROSSO, Giovanni; *Diritto Finanziario*, Nápoles, 1956, pág. 7.

³³ Vid, FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 38.

³⁴ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. I, Madrid, 1966, págs. 52-53.

percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinen al cumplimiento de los servicios públicos”; sin por ello omitir otros autores como CALVO ORTEGA³⁵ quien lo conceptualiza como el “conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la obtención y gasto de los recursos monetarios necesarios para la actividad de los entes públicos”; o a CAZORLA PRIETO³⁶, quien apunta que el Derecho financiero “es la parte del ordenamiento jurídico-público, que tiene por contenido, por un lado, las normas jurídicas reguladoras de los ingresos tributarios, crediticios, patrimoniales y de otros de variada entidad de los entes públicos, y, por otro, las normas jurídicas reguladoras del gasto de los entes públicos y particularmente de su Presupuesto”; y así sucesivamente podríamos proseguir interminablemente con citas que pretenden definir esta disciplina científico-jurídica.

De tal manera que, a través del tiempo se han venido dando numerosos esfuerzos de conceptualización en la búsqueda de una amplia aceptación. Recapitulando sobre los antes ofrecidos, debemos prestar especial atención a los conceptos ofrecidos por MYRBACH-RHEINFELD y GIANNINI, en los cuales nos es imposible ignorar ciertas concomitancias características. De manera que, ya sea en la regulación de las finanzas³⁷; o bien, la regulación de la obtención, gestión y empleo de medios económicos³⁸, ambos conceptos se justifican en la búsqueda de la conservación de la vida o propia existencia de los Entes estatales.

En el caso particular de GIANNINI, a pesar de reconocer que la actividad financiera no constituye un fin en sí mismo³⁹, al momento de ofrecernos un

³⁵ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 35.

³⁶ CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 68.

³⁷ Refiriéndonos en términos de Myrbach-Rheinfeld.

³⁸ En palabras de Giannini, respetando la integridad de la traducción hecha por Sáinz de Bujanda.

³⁹ Tal y como citábamos líneas arriba. *Vid.*, GIANNINI, Achille Donato; *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 4, traducción al español de la obra original *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano.

concepto del Derecho financiero, no se aleja de la doctrina alemana del momento, fundamentándolo como necesario para la vida de los Entes públicos.

Es evidente que, partiendo de la justificación de la actividad financiera a la que arribamos anteriormente, nos es inconcebible consentir que el objeto de regulación del Derecho financiero no trascienda del conjunto de normas que regulan la obtención, la gestión y el empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos, puesto que, somos de la opinión que la importancia de la regulación de esta actividad persigue una serie de actividades propuestas por el Estado, no siendo por ende su objeto el preservar “la vida de los entes públicos”, sino mas bien, el que éstos puedan cumplir sus fines encomendados, los cuales, en su conjunto representan los fines del Estado.

Habiendo dicho esto, y teniendo presente que en la literatura financiera ya existen conceptos precisos y claros que definen al Derecho financiero, como los antes citados, nos abstendremos de formular uno propio y acogeremos el ya expuesto por SÁINZ DE BUJANDA, quien consideramos recoge los elementos fundamentales de toda rama del Derecho, al definirlo como la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimientos jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinen al cumplimiento de los servicios públicos (a lo cual le agregaríamos) configurado bajo una serie de principios rectores propios.

Finalmente podemos añadir que esta disciplina jurídica llegó a ser reconocida como una rama del Derecho autónoma, tras una larga discusión científica. En este sentido, es menester para ello que cuente con normas jurídicas que disciplinen un ámbito bien acotado de la actividad social concreta, siendo esta la actividad

financiera, la cual en palabras de CALVO ORTEGA⁴⁰ “es una clase de actividad administrativa que no encaja en ninguno de los tipos de actividad administrativa acuñados por la doctrina”, y a su vez, que dichas normas estén resididas por principios jurídicos propios.

3.3. CLASIFICACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO

Con todo ello, y dejando de lado los principios del Derecho financiero, no por restarles importancias, sino, con el fin de abordar únicamente aquellos conceptos necesarios para abordar (con el suficiente nivel de comprensión) el tema fundamental del presente trabajo. Es comúnmente aceptado, teniendo presente la doctrina mayoritaria (por no decir toda), que el Derecho financiero se bifurca en dos grandes vertientes, a saber, Ingresos Públicos y Gastos Públicos.

Dentro del primer grupo, de los Ingresos Públicos, encontramos tres ramas del Derecho: el Derecho Tributario; Derecho Patrimonial; y Derecho de Deuda Pública. Por otro lado, al referirnos al Gasto Público, hacemos alusión básicamente al Derecho Presupuestario. Todas estas ramas en su conjunto representan el contenido del Derecho financiero que pretende regular de forma especializada cada uno de las etapas de la actividad financiera del Estado.

Además de las tres fuentes de ingreso público antes referidas (tributarios, patrimoniales y deuda pública), podemos hacer alusión a otros ingresos de diversa naturaleza que forman parte del erario público. Con ello nos referimos a los provenientes de *multas y sanciones pecuniarias*. A estos ingresos PÉREZ ROYO⁴¹ se refiere como *categoría impropia*, siendo que la función de estas instituciones no

⁴⁰ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 10.

⁴¹ *Vid*, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 27.

es la de obtener ingresos, sino la de corregir conductas, lo que repercute sobre su régimen jurídico.

Es por todo ello que, consideramos importante abordar previamente el concepto y naturaleza de la actividad financiera, con el propósito de facilitarnos la comprensión de cada una de estas ramas que componen al Derecho financiero, en especial aquella de nuestro particular interés, el Derecho tributario. No obstante, ofreceremos un breve esquema de lo que podemos entender por las demás ramas del Derecho financiero, entiéndase como tal, el Derecho Patrimonial, el Derecho de Deuda Pública y Derecho Presupuestario, lo cual por exclusión (teniendo conocimiento del fondo de la actividad financiera) nos delimitara un poco el concepto y contenido del Derecho tributario, el cual nos reservaremos para el siguiente apartado.

Siguiendo esta línea, cada una de estas ramas del Derecho financiero van referidas a las diversas fuentes de ingreso público (patrimoniales, crediticias o tributarias) y la regulación del gasto público (presupuesto público). Ramas que a continuación expondremos brevemente, sobre las cuales subrayamos, que no entraremos a discusión, por alejarse del tema principal a tratar en el presente estudio.

3.3.1. Ingreso Público

3.3.1.1. *Derecho Patrimonial*

Este va dirigido a aquellos ingresos patrimoniales que el Ente público obtiene en su condición de propietario de bienes y titular de un patrimonio, sea este en el sector público o privado. De tal suerte que, nos podemos referir en un primer grado a los rendimientos derivados de los bienes que integran el patrimonio estatal en sentido estricto, referido a su tutela y administración; y por otro lado, aquellos

rendimientos producto de actividades propiamente empresariales que ejecuta el Estado, incluidas dentro de estas, las relacionadas a las acciones del Estado en sociedades del sector privado.

Estos ingresos se diferencian de los tributarios y crediticios, que veremos más adelante, en que no procuran ingresos pecuniarios inmediatos sino, que llevan de por medio una serie de procedimientos de gestión propios de su naturaleza. En fin, CORRAL GUERRERO⁴² define esta disciplina como “aquella parte del Derecho financiero que tiene por objeto el conocimiento científico y la exposición de las normas, relaciones jurídicas, jurisprudenciales y doctrina relativa al patrimonio de los entes públicos”.

3.3.1.2. *Derecho de Deuda Pública*

En nuestra legislación, la Ley No. 550; Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario, nos ofrece un concepto de deuda pública, definiéndola en su artículo 4 inciso g) como “los pasivos directos o contingentes que contraen los organismos o entidades del Sector Público⁴³”. De tal manera que la deuda pública está constituida por los compromisos financieros contraídos por las instituciones del sector público, que impliquen obligaciones de pago directo derivadas del financiamiento recibido, incluyendo compromisos contratados cuyo

⁴² CORRAL GUERRERO, L; *Introducción al Derecho Tributario*, Trivium, Madrid, 1993, pág. 91; citado por CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, págs. 649-650.

⁴³ Debemos entender como tal, los diversos poderes del Estado incluyendo dentro del Ejecutivo a la Presidencia y Vice Presidencia de la República, Ministerios de Estado, entes gubernamentales que pueden ser descentralizados o desconcentrados, bancos e instituciones financieras del Estado y entidades empresariales del Estado (Ley No. 290); Alcaldías municipales; y Consejos y gobiernos de las Regiones Autónomas del Atlántico Norte y Sur. Esto de acuerdo a la definición del sector público que nos ofrece el artículo 2 de la Ley No. 477; Ley General de Deuda Pública, publicada en La Gaceta No. 236 del 12 de Diciembre del 2003.

valor no ha sido recibido, siempre y cuando se rijan por lo estipulado en la Ley General de Deuda Pública⁴⁴.

De esta manera, el derecho positivo de Nicaragua nos provee una enumeración que no tildaríamos de taxativa, sino más bien, simplemente una serie de operaciones de crédito público que forman parte de la deuda pública, a saber⁴⁵:

1. *Contratación de préstamos con otros Estados, organismos financieros internacionales, bancos o instituciones financieras privadas extranjeras o nacionales, o provenientes de cualquier otra persona natural o jurídica residente en el país o en el extranjero.*
2. *Emisión y colocación primaria de Títulos Valores, incluyendo Letras de la Tesorería General de la República o cualquier otro valor pagadero a plazo.*
3. *Celebración de contratos entre instituciones del sector público con personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, cuyo pago se pacte a plazo.*
4. *Consolidación, renegociación, reprogramación y conversión de deudas.*
5. *La contratación de obras, servicios o adquisiciones cuyo pago total o parcial se estipule realizar en el plazo de más de un ejercicio presupuestario posterior al vigente, siempre y cuando los conceptos que financien se hayan devengado anteriormente.*

⁴⁴ Vid, artículo 4 de la Ley No. 550; Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario, publicada en La Gaceta No. 167 del 29 de Agosto del año 2005; y el artículo 6 de Ley No. 477; Ley General de Deuda Pública, publicada en La Gaceta No. 236 del 12 de Diciembre del 2003.

⁴⁵ Vid, artículo 6 de Ley No. 477; Ley General de Deuda Pública, publicada en La Gaceta No. 236 del 12 de Diciembre del 2003.

6. *Cualquier otro compromiso financiero adquirido por instituciones del sector público que impliquen obligaciones de pago en corto, mediano y largo plazo.*

Siendo las instituciones del sector público con autonomía y patrimonio propio, responsables de efectuar los pagos de sus propias obligaciones contraídas.

Para finalizar podemos señalar respecto a la naturaleza jurídica de la deuda pública que cierto sector sostiene que se trata de un *acto contractual* ya que el prestamista concurre voluntariamente a la emisión de la deuda pública y acepta las condiciones ofrecidas por la entidad emisora; por otro lado, otro sector le niega dicho carácter contractual entendiéndolo la deuda pública como un acto de soberanía y por tanto *unilateral*. Dentro de este último sector INGROSO⁴⁶ sostiene que la relación de Deuda pública es una relación de Derecho público, siendo que “sus condiciones se fijan por un acto que es la expresión de soberanía del Estado: la Ley”.

Por otro lado, FERRERIRO LAPATZA⁴⁷, ubicado dentro de la posición contractual, entiende la relación de Deuda pública como un *contrato administrativo*, ya que tal y como afirma, “la actividad que desarrolla la Administración pública cuando contrata un empréstito (público) se realiza en cuanto tal Administración pública, dotada de poder de imperio y sin colocarse en un plano de igualdad con el particular”.

⁴⁶Vid, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 127; y FERRERIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 739.

⁴⁷ FERRERIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1990, págs. 738-744.

Con todo ello, ALBIÑANA⁴⁸ define la Deuda Pública como “un contrato de naturaleza real y de Derecho público por el que una de las partes entrega a la Entidad pública emisora, la correspondiente suma de dinero, comprometiéndose esta última a una de las siguientes contraprestaciones: a reembolsar el importe del préstamo más los intereses convenidos si la deuda pública es amortizable, o a abonar los intereses estipulados si la deuda pública es perpetua”.

Con lo cual, finalmente arribamos a una definición de Derecho de Deuda Pública, el cual podemos entender como la rama del Derecho financiero que se encarga de regular las normas y principios que rigen los contratos de naturaleza real y de Derecho público entre el sector público y un tercero⁴⁹, en los cuales el Estado actuará como deudor para la obtención de ingresos de carácter reembolsable (ya sea a en corto, mediano y largo plazo).

3.3.1.3. *Derecho Tributario*

Tal y como sabemos, el meollo del presente estudio consiste en un análisis jurídico del Impuesto sobre la Renta, institución jurídica, que podemos adelantar, pertenece o está regulada y normada por el Derecho tributario.

Habiendo dicho esto, y teniendo presente las líneas breves que anteceden de las otras ramas del ingreso público, podemos inferir, por exclusión, que el Derecho tributario será esa parcela del Derecho financiero encargada de estudiar y normar bajo el régimen de un conjunto de principios propios la institución jurídica del *Tributo*.

⁴⁸ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 127.

⁴⁹ Entiéndase como tal otros Estados, organismos financieros internacionales, bancos o instituciones financieras privadas extranjeras o nacionales, o cualquier otra persona natural o jurídica.

Sin embargo, por ser ésta la rama de especial interés en el presente trabajo, pospondremos su estudio, limitándonos en el presente apartado a ubicarlo como una rama más del Derecho financiero, siendo la categoría fundamental dentro del ingreso público. Esto, de acuerdo a autores como PÉREZ ROYO⁵⁰, quien se funda no sólo en razones cuantitativas (siendo la más representativa al momento de financiar los presupuestos de las Entidades públicas), sino sobre todo, por razones cualitativas, relativas al fundamento del ordenamiento jurídico de los ingresos públicos y de su conexión con el de los gastos.

3.3.2. Gasto Público

3.3.2.1. *Derecho Presupuestario*

Habiéndonos referido a las ramas del Derecho financiero que se encargan de regular y normar los ingresos del Estado, nos corresponde atender la otra cara de la moneda, la que se traduce en, el Derecho de los gastos públicos. En esta vertiente de la actividad financiera nos topamos con el plan anual de gasto, establecido mediante ley, que viene a determinar los límites de realización de gastos dentro del ejercicio presupuestario.

Sobre éste, el principio presupuestario de unidad⁵¹ exige que todos los gastos e ingresos públicos a realizar figuren en un solo documento físicamente entendido, puesto que se estima que la existencia de presupuestos especiales, múltiples o

⁵⁰ Vid, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ta} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 27; sobre este punto concuerdan muchos autores entre los cuales podemos citar a Calvo Ortega quien se refiere al Derecho tributario como el principal grupo normativo del Derecho financiero; Vid, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 33.

⁵¹ También conocido como principio de unicidad de acuerdo a nuestra legislación, el cual es definido por la Ley No. 550; Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario, publicada en La Gaceta No. 167 del 29 de Agosto del año 2005; en su artículo 29 acápite b), leyéndose: *Según el cual, la Ley Anual de Presupuesto General de la República es única, esto es, que el Estado no tendrá más de una Ley de Presupuesto.*

separados, dificulta el examen, discusión y aprobación por el parlamento del programa de ingresos y gastos del Sector Público⁵².

Lo antes referido concuerda con nuestra legislación, de tal suerte que, el párrafo primero del artículo 112 de la Constitución Política de Nicaragua dispone: *La Ley Anual de Presupuesto General de la República tiene vigencia anual y su objeto es regular los ingresos y egresos ordinarios y extraordinarios de la Administración pública. La ley determinará los límites de gastos de los órganos del Estado y deberá mostrar las distintas fuentes y destinos de todos los ingresos y egresos, los que serán concordantes entre sí.* Asimismo, la Ley No. 550, Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario se refiere en el mismo sentido, al establecer que *“la Ley Anual de Presupuesto General de la República tendrá por objeto la regulación de los ingresos y egresos de la Administración pública, siendo para ello necesario, incluir los objetivos y políticas presupuestarias, y los ingresos y egresos previstos para el ejercicio presupuestario, lo cuales deberán reflejar todas las fuentes de ingresos y la totalidad de los egresos con sus respectivas desagregaciones⁵³”*.

⁵² No obstante Albiñana García-Quintana introduzca con estas líneas cierta disyuntiva respecto a lo que se debe entender por “Estado”, “Sector Público” y “Sector Público Estatal”, quedando fuera de este último las Comunidades Autónomas, las Corporaciones locales y los organismos autónomos y empresas públicas. Tomamos prestadas sus palabras para referirnos al sector público como las entidades y organismos que lo componen de acuerdo al artículo 3 de la Ley No. 550, Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario, publicada en La Gaceta No. 167 del 29 de Agosto del año 2005, y aquellas personas naturales o jurídicas, que perciban fondos del Presupuesto General de la República a título de subvención o aporte a las cuales hace referencia el profesor Balladares, tal y como lo hemos venido entendiendo durante el desarrollo del presente trabajo. No con ello omitimos hacer la observación que, en el caso particular de Nicaragua, a pesar de estar constituidas, constitucionalmente, dos Regiones Autónomas (a saber, Región Autónoma del Atlántico Norte y Región Autónoma del Atlántico Sur) éstas no tienen especial trascendencia en materia de Derecho presupuestario, puesto que, nos es imposible afirmar que dichas regiones cuentan con una verdadera Autonomía Financiera, tal y como expusimos en cierto artículo en el año 2010. *Vid*, MÉNDEZ MORALES, Héctor Z.; *La Financiación de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica mediante recargos*, Encuentro N° 85/2010, ISSN 0424-9674, 2010, págs. 39-53; y GARCÍA-QUINTANA, Cesar; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 1983, pág. 24.

⁵³ *Vid*, artículos 17 y 28 de la Ley No. 550, Ley No. 550; Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario, publicada en La Gaceta No. 167 del 29 de Agosto del año 2005.

De todo ello, se desprende una bifurcación de contenido dentro del Presupuesto, a saber, *Presupuesto de Ingreso* y *Presupuesto de Egreso*, los cuales serán sustanciales al momento del ejercicio presupuestario, correlacionándose entre sí de manera directamente proporcional.

En definitiva, se tomará como referencia el presupuesto de ingreso, para hacer posible el establecimiento de un presupuesto de egreso; pero a su vez, se tomarán como parámetro, años anteriores y los correspondientes estudios económicos para determinar los posibles gastos públicos en que se incurrirá durante el periodo presupuestario, y consecuentemente los recursos de los que se precisará (presupuesto de ingreso). De esta manera, se verá afectado el presupuesto de ingreso, buscándose nuevas o mayores fuentes de ingreso para los periodos presupuestarios siguientes, siendo aquí donde entra en juego principalmente el Derecho tributario⁵⁴ y el Derecho de Deuda Pública, para hacer posible la obtención de dichas partidas presupuestarias.

- *Presupuesto de Ingreso:*

Dentro de estos encontramos una estimación o previsión de todos aquellos ingresos estatales referidos anteriormente en la clasificación del Derecho financiero como *Ingreso Público*. De tal suerte que, dichos presupuestos deberán contener las estimaciones de todos los recursos a percibir durante el ejercicio presupuestario, distinguiendo según sus distintas fuentes: ingresos tributarios, ingresos no tributarios, rentas con destino específico, ingresos propios y de gestión del patrimonio, ingresos financieros, ingresos de privatización, transferencias, préstamos y donaciones. A su vez, estos deberán incluir las

⁵⁴ Puesto que, tal y como señala la última línea del artículo 112 de la Constitución Política de Nicaragua: *La Ley Anual de Presupuesto no puede crear tributos. Correspondiendo al Derecho Presupuestario establecer únicamente lo que podríamos definir como una previsión de los ingresos, estando su ordenación jurídica a cargo de otras disciplinas ya antes estudiadas, consecuentemente el Derecho Presupuestario se dedicará exclusivamente la regulación del gasto público.*

existencias no comprometidas estimada al 31 de diciembre del ejercicio presupuestario vigente⁵⁵.

- *Presupuesto de Egreso:*

De acuerdo al artículo 19 de la Ley No. 550, Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario, los presupuestos de egresos “*contendrán todos los gastos a realizarse durante el ejercicio presupuestario, cualquiera que sea su fuente de financiamiento: Gastos corrientes, distinguiendo en estos la partida de salarios y remuneraciones, gastos de capital, gastos financieros, servicio de la deuda, transferencias, adquisiciones de activos no financieros, transacciones de activos y pasivos financieros*”⁵⁶.

En los presupuestos de egresos se utilizarán las técnicas más adecuadas para mostrar el cumplimiento de las políticas, metas físicas, y producción de bienes y servicios dentro de los programas y proyectos a ejecutarse por los organismos comprendidos en la presente Ley, así como la incidencia económica y financiera de la ejecución de sus gastos y la vinculación de los mismos con sus fuentes de financiamiento.

Habiendo dado una breve ojeada al contenido de la Ley Anual de Presupuesto General, debemos subrayar sobre el principio de legalidad presupuestaria⁵⁷, de tal manera que, éste solo podrá ser aprobado por el Poder Legislativo, siendo en nuestro caso, la Asamblea Nacional, a la cual nuestra Constitución Política⁵⁸ le

⁵⁵ *Vid*, artículo 18 de la Ley No. 550, Ley No. 550; Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario, publicada en La Gaceta No. 167 del 29 de Agosto del año 2005.

⁵⁶ Artículo 19 de la Ley No. 550, Ley No. 550; Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario, publicada en La Gaceta No. 167 del 29 de Agosto del año 2005.

⁵⁷ A este principio hace alusión la Ley No. 550, Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario, en su artículo 29 acápite a), el cual se lee: *Principio de Legalidad: Según el cual, todo egreso efectuado por organismos y entidades ha de ser autorizado por ley y reflejarse en la correspondiente Ley Anual de Presupuesto General de la República.*

⁵⁸ Artículo 112 de la Constitución Política de Nicaragua, 1987.

atribuye la potestad de modificar el Proyecto de Presupuesto enviado por el Presidente de la República. A su vez, nuestra Carta Magna es categórica al establecer que *no se podrá crear ningún gasto extraordinario sino por ley y mediante creación y fijación, al mismo tiempo, de los recursos para financiarlos*⁵⁹. Siendo necesaria la aprobación de la Asamblea Nacional para toda modificación al Presupuesto General de la República que suponga aumento o disminución de los Créditos, disminución de los ingresos o transferencias entre distintas instituciones.

Con todo ello, podemos afirmar sin temor a equivocarnos que, esta institución de Derecho financiero: el presupuesto, es la pieza básica que establece la asignación de los recursos públicos a las diversas necesidades colectivas, de acuerdo con las preferencias (políticas, en última instancia) de la presentación popular al correspondiente nivel, siguiendo luego de su asignación la ejecución por parte de la administración correspondiente y el control posterior de la misma⁶⁰. De tal suerte que a todo ese conjunto de principios y normas que rigen dicha institución, propia del gasto público, durante todo su ciclo⁶¹ se le denomina Derecho Presupuestario.

Habiendo expuesto esta introducción al presupuesto público, tomando en consideración el derecho positivo para arribar al Derecho presupuestario. Nos podemos remitir a BALLADARES SABALLOS⁶², quien lo define como “la rama del Derecho financiero que tiene por objeto de estudio el conjunto de normas y principios que regulan el plan financiero anual del Estado, esto es, el presupuesto público”.

⁵⁹ Es precisamente aquí donde entran en juego la bifurcación del presupuesto a la que hemos venido haciendo alusión (ingresos y egresos).

⁶⁰ Vid, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ta} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 29.

⁶¹ Por ciclo entendemos la sucesión de los diferentes momentos u operaciones que afectan al presupuesto: preparación, aprobación, ejecución y control. Vid, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ta} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 379.

⁶² BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; *Lección de Derecho Tributario*, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1^{er} cuatrimestre del 2008.

Finalmente, como colofón a este apartado dedicado a la introducción de la actividad financiera, la Hacienda Pública, el Derecho financiero y específicamente el presente sub-título de Derecho Presupuestario, es de vital importancia, al referirnos a esta rama del Derecho financiero, destacar que la actividad financiera determinada por la Constitución de Nicaragua se enmarca en las exigencias del Estado Social de Derecho (arto. 130 Cn.), cláusula, que tal y como señala BALLADARES⁶³, posee hondas implicaciones en el modelo delineado por nuestra Constitución y sitúan la actividad financiera en el marco de actuación de la Hacienda Pública intervencionista. Siguiendo esta línea, el autor nos explica que las funciones que atañen al Estado social de Derecho y la Hacienda Pública intervencionista propenden a la realización de los derechos fundamentales o de tercera generación, con especial referencia a la igualdad sustancial o material de Derecho.

⁶³ Vid, BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; *Lección de Derecho Tributario*, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1^{er} cuatrimestre del 2008.



CAPÍTULO II

**EL DERECHO TRIBUTARIO COMO
DISCIPLINA JURÍDICA REGULADORA
DE LA RELACIÓN JURÍDICO-
TRIBUTARIA**

CAPÍTULO II: EL DERECHO TRIBUTARIO COMO DISCIPLINA JURÍDICA REGULADORA DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

1. El Derecho Tributario

Tal y como mencionábamos en las breves líneas introductorias al Derecho tributario, la institución jurídica del tributo resulta ser el *quid* de esta rama. Dicho sustantivo no resulta extraño a nuestros oídos, siendo usualmente traído (hoy en día) a colación, en los diarios, discusiones televisivas, en el supermercado, restaurantes, coloquios por las calles, e incluso, en la religión. Para lo cual nos podemos remitir a la Biblia y encontrar alusiones al tributo, donde se lee en Mateo 22:15-21:

*“Entonces los fariseos se fueron y celebraron consejo sobre la forma de sorprenderle en alguna palabra. Y le envían sus discípulos, junto con los herodianos, a decirle: Maestro, sabemos que eres veraz y que enseñas el camino de Dios con franqueza y que no te importa por nadie, porque no miras la condición de las personas. Dinos, pues, qué te parece, ¿es lícito pagar **tributo** al César o no? Mas Jesús, conociendo su malicia, dijo: Hipócritas, ¿por qué me tentáis? Mostradme la moneda del **tributo**. Ellos le presentaron un denario. Y les dice: ¿De quién es esta imagen y la inscripción? Dícenle: Del César. Entonces les dice: Pues lo del César devolvédsele al César, y lo de Dios a Dios⁶⁴”.*

⁶⁴ Además del evangelio citado, nos podemos remitir a Mc 12:14-17 o bien Lc 20:21-25.

Pero la verdadera pregunta es: ¿de dónde proviene este término comúnmente conocido hoy en día?

1.1. ANTECEDENTES DEL TRIBUTO

El tributo ha estado presente desde la antigüedad en la vida del hombre. Basta con dar una somera ojeada a la historia de la humanidad para encontrar rastros del tributo desde los tiempos más remotos, y a su vez percibir que la obligación de tributar se ha venido expresando en los distintos tiempos bajo cierta relación de dominio o gobierno sobre un grupo o sector en particular.

De tal suerte que, tras un enfrentamiento bélico el grupo vencedor venía a imponer una *carga tributaria* al grupo vencido. Es por estos mismos motivos que, desde los tiempos más remotos, los altos impuestos son considerados por los historiadores como una de las principales causas de guerras, revoluciones y decadencia de las grandes civilizaciones⁶⁵.

Sin embargo, siendo nuestra obligación, para ofrecer una tesis científica responsable, el estudio del tributo desde una perspectiva jurídica, tomando en cuenta la legislación y variados cuerpos normativos que la historia de la humanidad nos ofrezca, debemos partir en el tiempo desde la Mesopotamia alrededor del 2050 a.C. con el *Código de Ur-Nammu*.

Este cuerpo normativo, si se le puede llamar así, cuenta tan solo con ciertos fragmentos que se han logrado rescatar. En estas breves líneas se pretende

⁶⁵ Como ejemplo de ello podemos citar la decadencia de la civilización egipcia, la cual tuvo sus matices en la intolerancia de los impuestos que detuvieron la producción; o bien la caída del Imperio Romano, que tuvo entre sus causas, la excesiva carga fiscal a los habitantes del imperio; sin olvidar, la Revolución Francesa, que surge en gran parte como consecuencia de un descontento ante los elevados impuestos, además de las causas de fondo.

regular la vida en sociedad por medio de diversas situaciones o escenarios para regir la vida del hombre libre y el esclavo. Sin embargo, nos es imposible encontrar cualquier tipo de referencia a la figura del tributo, impuesto o cualquier gravamen fiscal.

Es por ello que nos transportamos cerca del 1760 a.C. con el *Código de Hammurabi*. Este Código es considerado el primer Código de la historia de la Humanidad, el cual cuenta con 282 leyes que norman ciertas relaciones y actividades que se producen en el seno de la vida social, lo cual hace de dicho cuerpo, un instrumento más completo que el antes referido de Ur-Nammu.

Existen diversas traducciones del Código, a partir de su descubrimiento en 1901 por el egiptólogo *Gustav Jéquer*, miembro de la expedición liderada por *Jacques de Morgan*. Es por ello que, teniendo presente esto, podemos partir de la versión de SANMARTÍN⁶⁶ donde se hace referencia de forma explícita a la carga fiscal o tributaria en las leyes 27, 28, 29, 30, 31, 40, 67 y 182:

*“27 § Caso que un soldado o un militar haya caído cautivo estando de servicio en una fuerza del rey, y su campo o su huerta se hayan confiado - en su ausencia- a otro y ése haya ido cumpliendo con sus **cargas fiscales**: si consigue volver y regresar a su ciudad, le devolverán su campo y su huerta, y él cumplirá con sus **cargas fiscales**.*

*28 § Caso que un soldado o un militar haya caído cautivo estando de servicio en una fuerza del rey, si su hijo puede cumplir con sus **cargas fiscales**, que su campo y su huerta se los den a él, y él cumplirá con las **cargas fiscales** de su padre.*

⁶⁶ *Códigos legales de tradición babilónica*, ed. y trad. de Joaquín Sanmartín, Trotta, Barcelona, 1999.

29 § Si su hijo fuera pequeño e incapaz de cumplir con las **obligaciones fiscales**, le entregarán una tercera parte del campo y de la huerta a su madre, de modo que su madre lo críe.

30 § Si un soldado o un militar deja las **cargas fiscales** por su campo, su huerta y su casa y se ausenta, y otro, en lugar suyo, se queda con su campo, su huerta y su casa y cumple con sus **cargas fiscales** durante 3 años, si aquél vuelve y reclama su campo, su huerta y su casa, que no se los den; el que cargó y cumplió con sus **cargas fiscales**, ése seguirá.

31 § Si se ausenta sólo por un año y luego vuelve, le darán su campo, su huerta y su casa, y él seguirá con sus **cargas fiscales**.

40 § Una (sacerdotisa) naditum o un mercader o quienquiera sujeto a otro tipo de carga fiscal podrá vender su campo, su huerta y su casa; el comprador cumplirá con las **cargas fiscales** por el campo, la huerta y la casa que haya comprado.

67 § [Si ...], que no le pida precio por ello; si entrega cebada, dinero o un objeto propio por una casa sujeta a **carga fiscal** que pertenece al patrimonio de su vecino y que él quiere comprar, perderá todo lo que haya dado; que la casa vuelva a su dueño. Si esa casa no está sujeta a **carga fiscal**, que la compre; podrá pagarla con cebada, dinero o un objeto propio.

182 § Si un padre no da dote a una hija suya (sacerdotisa) naditum del divino Marduk de Babilonia, ni le redacta documento sellado, ella, al llegarle al padre su última hora, recibirá como parte el tercio de su herencia, y no estará sujeta a **carga fiscal**. Una naditumde Marduk puede entregar su legado donde le parezca.”

Empero, a pesar que no contamos con ninguna autoridad para rechazar esta traducción (siendo que ignoramos completamente el babilonio antiguo, y no contamos con una copia fiel de su original), al compararla con otras traducciones, resalta la incongruencia en el término *carga fiscal*. En este sentido, podemos comparar la traducción de SANMARTÍN, antes referida, con la de LARA PEINADO⁶⁷, quien en ningún momento se refiere a estas *cargas fiscales* u *obligaciones fiscales*, asimismo, en diversas versiones en inglés usualmente se emplea la expresión *conduct business* o simplemente *business*⁶⁸, al traducir las leyes 27, 28, 29, 30, 31, 40, 67 y 182, con lo cual, preferimos desatender la traducción de SANMARTÍN, a pesar que aparentase ser provechosa y conveniente a nuestro estudio.

Sin embargo, observando todas estas otras versiones, podemos apreciar cómo, de forma implícita el Código de Hammurabi hace cierta alusión a dicha carga tributaria, puesto que, al hacer referencia a los derechos y obligaciones de los sujetos que ejercen diversos cargos se menciona entre las leyes 36 y 41 a un *recaudador de impuestos*⁶⁹.

36 § *El campo, el huerto y la casa de un oficial, de un especialista o de un recaudador de impuestos no pueden ser vendidos.*

37 § *Si un señor ha comprado el campo, el huerto o la casa de un oficial, de un especialista o de un **recaudador de impuestos**, su tablilla será rota y perderá su plata. Campo, huerto o casa volverán a su dueño*

⁶⁷ *Código de Hammurabi*; estudio preliminar, traducción y notas de Federico Lara Peinado; editorial Tecnos S. A., Madrid, 1992.

⁶⁸ *Vid*, HARPER, Robert Francis; *The Code of Hammurabi, King of Babylon about 2250 B.C.*, 2nd Edition The Lawbook Exchange, LTD, Union, New Jersey, 1999; DAVIES, W. W. *Codes of Hammurabi and Moses*. Kessinger Publishing, Montana, 2003; W. JOHNS, C. H.; *The Oldest Code of Law in the World, The code of laws promulgated by Hammurabi, King of Babylon, B.C. 2285-2242*, translated by C. H. W. Johns, The Lawbook Exchange, LTD, Union, New Jersey, 2000.

⁶⁹ Cabe destacar que las leyes 39 y 40 no se refieren de forma expresa con el término recaudador de impuesto, pero en el contexto hacen alusión al mismo.

38 § *Un oficial, un especialista o un **recaudador de impuestos** no puede ceder por escrito a su mujer o hija parte alguna de su campo, huerto o casa pertenecientes a su feudo. Tampoco puede asignarlos para librarse de sus deudas.*

41 § *Si un señor adquiere por cambio el campo, el huerto o la casa de un oficial, un especialista o un **recaudador de impuestos** y además una suma suplementaria, el oficial, especialista o **recaudador de impuestos** recobrará su campo, su huerto o casa; retendrán la suma complementaria.*

Con el reconocimiento o mención de este recaudador de impuesto, *tax-gatherer*⁷⁰ o *tributary*⁷¹ dentro del Código en cuestión, resulta innegable la existencia en esa época de una obligación tributaria, con lo cual, el pago de dicha carga o impuesto ya formaban parte de la realidad social de su tiempo. A pesar de todo ello, lo cierto

⁷⁰ 36 § In no case shall one sell the field or garden or house of an officer, constable or tax-gatherer; 37 § If a man purchase the field or garden or house of an officer, constable or tax-gatherer, his deed-tablet shall be broken (canceled) and he shall forfeit his money and he shall return the field, garden or house to its owner; 38 § An officer, constable or tax-gatherer shall not deed to his wife or daughter the field, garden or house, which is his business (i. e., which is his by virtue of his office), nor shall he assign them for debt; 39 § He may deed to his wife or daughter the field, garden or house which he has purchased and (hence) possesses, or he may assign them for debt; 40 § A woman, merchant or other property-holder may sell field, garden or house. The purchaser shall conduct the business of the field, garden or house which he has purchased; 41 § If a man have bargained for the field, garden or house of an officer, constable or tax-gatherer and give sureties, the officer, constable or tax gatherer shall return to his field, garden, or house and he shall take to himself the sureties which were given to him. HARPER, Robert Francis; *The Code of Hammurabi, King of Babylon about 2250 B.C.*, 2nd Edition The Lawbook Exchange, LTD, Union, New Jersey, 1999, págs. 23-25.

⁷¹ 36 § The field, garden, and house of a ganger, or constable, or a tributary, he shall not give for Money; 37 § If a man has bought the field, garden or house of a ganger, a constable, or a tributary, his tablet shall be broken and he shall be deprived of his Money. The field, garden, or house he shall return to its owner; 38 § The ganger, constable, or tributary shall not write off to his wife, or his daughter, from the field, garden, or house of his business, and he shall not assign it for his debt; 39 § From the field, garden, and house which he has bought and acquired, he may write off to his wife or daughter and give for his debt; 40 § A votary, merchant, or foreign sojourner may sell his field, his garden, or his house; the buyer shall carry on the business of the field, garden, or house which he has bought; 41 § If a man has bartered for the field, garden, or house of a ganger, constable or tributary, and has given exchange, the ganger, constable, or tributary shall return to his field, garden, or house, and shall keep the exchange given him. W. JOHNS, C. H.; *The Oldest Code of Law in the World, The code of laws promulgated by Hammurabi, King of Babylon, B.C. 2285-2242*, translated by C. H. W. Johns, The Lawbook Exchange, LTD, Union, New Jersey, 2000, págs. 10-11.

es que, analizando las leyes antes citadas, podemos percibir que dicho recaudador de impuestos contaba con una serie de *privilegios*.

En este sentido, en las leyes que anteceden, pudimos apreciar que: sus tierras no podían ser enajenadas; si se daba el caso de ser enajenadas, el nuevo comprador perdía su dinero y la propiedad regresaba a manos del recaudador; y si se pagaba cierta cantidad adicional en una permuta de su propiedad, el recaudador conservaba el dinero y la propiedad. A pesar de solo referirnos a un *cargo público*, todo ello nos deja entrever como el Código de Hammurabi recoge la figura del tributo bajo esta acepción de dominio, arbitrariedad y privilegio a la que nos referíamos anteriormente.

Asimismo, como expresiones del tributo en la antigüedad podemos citar a los Hebreos, quienes alcanzaron su máximo esplendor con Salomón que estableció las tasas mercancías y la tributación de los *doce distritos*; en Egipto desde las primeras dinastías se menciona a los funcionarios que recaudaban los impuestos y así, las tierras propiedad de la Corona que eran otorgadas a particulares, estaban sujetas a tributación; en Grecia se gravaba a los más pudientes, pero los ciudadanos estaban exentos del impuesto personal directo, el cual era pagado solamente por los ilotas⁷².

Saltando un poco en el tiempo, nos remitimos a Roma. SANABRIA⁷³ expresa que desde el 451 a.C. la Ley de las XII Tablas tuvieron expresiones primarias de tributación. El autor señala que hasta el año 168 a.C., el impuesto que debía pagar cada ciudadano de acuerdo con el censo y que era recaudado por tribus, era denominado *Tributum* que era cobrado por compañías de *publicanos* (recaudadores de impuestos).

⁷² SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 99.

⁷³ *Vid*, SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 100.

Siguiendo esta línea, acudimos a CABANELLAS de TORRES⁷⁴ quien define la locución latina *Tributum Capitis* (tributo por cabeza) como “el impuesto personal creado por los emperadores romanos para gravar a todos los que no fueran ciudadanos”. En este sentido, el autor expresa que “algunos estiman que solo obligaba a los peregrinos, y otros que únicamente a los barbaros. Lo cierto es que no existió uniformidad a través de las épocas y de las provincias. En los últimos tiempos imperiales gravaba a cuantos no fueran terratenientes”. Por otro lado tenemos el *Tributum Soli* (Tributo del suelo), el cual, en palabras del autor, consistía en una “contribución territorial romana, recaía sobre todos los propietarios de fincas, hasta que los Patricios lograron eximirse del pago en cuanto al dominio quiritario en el año 168 a. C. hasta los tiempos de Diocleciano (285-305), por el 292 de la era cristiana y pesó sistemáticamente sobre los fundos provinciales”.

De tal manera que, de esta civilización podemos sustraer multiplicidad de tributos, como el que debían de pagar los ciudadanos para sufragar, exclusivamente, los gastos de guerra. Dicho tributo consistía principalmente en una exacción extraordinaria, introducido para pagar las soldadas durante el largo sitio de Veyes. Para los gastos corrientes, nos podemos topar durante el Imperio Romano con el canon sobre la explotación del *ager publicus*, los ingresos procedentes de las minas, la tasa por aduanas (*protorium*) y el 5% sobre el valor del esclavo que se cobraba por cada manumisión (*uicesima libertatis*). Sin embargo, por ser el tributo algo extraordinario podía devolverse al final de la campaña con el producto del botín conseguido (y así se hizo en alguna ocasión) o incluso suprimiese por completo, como ocurrió a partir del 167 a.C., cuando el botín obtenido en la guerra contra Macedonia hizo innecesario el tributo (y volvió a implantarse, aunque solo durante siete años, en el 43 a.C., con motivo de las guerras civiles). Es por ello

⁷⁴ Concepto de *Tributum Capitis* ofrecido por CABANELLAS de TORRES, Guillermo; Diccionario de Derecho Romano y Latines Jurídicos, Heliasta, Buenos Aires, 2007, pág. 961.

que, este tributo de guerra no tenía una cantidad fija, sino que variaba en función de las necesidades militares, de tal manera que el senado aprobaba una determinada cantidad (como especie de presupuesto), que se dividía luego entre el censo de cada ciudadano (sin embargo los *proletaria* estaban excluidos de este pago)⁷⁵.

Por otro lado, dando una breve ojeada por la administración del Imperio Romano, nos es posible resaltar ciertos aspectos peculiares respecto a la tributación y el desempeño de particulares cargos. Tal y como sabemos el imperio estaba dividido en provincias las cuales aumentaron grandemente con el emperador Diocleciano. Dicho emperador se dio a la tarea de su multiplicación, acelerando el proceso de subdivisión de las provincias ya existentes, además de la adquisición de nuevos territorios. Esta subdivisión de las provincias ya existentes en otras más pequeñas tenía como fin, la búsqueda de una mejor administración del patrimonio, así como disminuir el poder de los gobernadores provinciales y aliviar su tarea administrativa.

Tal y como señala LÓPEZ BARJA de QUIROGA & LOMAS SALMONTE⁷⁶, en la búsqueda de esta plena eficiencia administrativa (siendo fundamental una correcta recaudación) Diocleciano agrupó las provincias en circunscripciones denominadas *diócesis*⁷⁷ colocando al frente de cada una, a un diputado del prefecto del pretorio (*vicario*), estos tenían amplias funciones judiciales, responsabilidad en el reclutamiento de soldados, la disciplina militar y el abastecimiento de tropas. Pero, con la reforma fiscal de Diocleciano, de todas las funciones de la prefectura del pretorio, fue el aspecto fiscal y financiero el más sobresaliente, e hizo de ella el

⁷⁵ *Vid*, LOPEZ BARJA de QUIROGA, Pedro & LOMAS SALMONTE, Francisco Javier; *Historia de Roma*, AKAL, Madrid, 2004, págs. 141-142

⁷⁶ *Vid*, LOPEZ BARJA de QUIROGA, Pedro & LOMAS SALMONTE, Francisco Javier; *Historia de Roma*, AKAL, Madrid, 2004, págs. 490-497

⁷⁷ Ejemplo de estas son: Britania, con cuatro provincias; Galia, con ocho provincias; Vienense, siete provincias; Hispania, seis provincias; África, con seis provincias, etc...

más importante departamento de finanzas, por encima del de las sagradas liberalidades y el patrimonio imperial.

En fin, tal y como señalan los autores⁷⁸, para en la época del Imperio podemos encontrar una diversidad de tasas, algunas de larga tradición en el Imperio, otras de nueva creación, pero todas tenían en común que eran recaudadas en moneda (oro y plata). De los ingresos ya conocidos en el alto Imperio son destacables aquellos que no sufrieron depreciación alguna pues eran *tasas ad valorem*⁷⁹, y entre ellas tenemos la que gravaba el comercio exterior con una octava (12,5%), la *cuadragésima Gallearan* (2,5%), la *quincuagésima Hispanizaran* (2%), además de aquellos inherentes al patrimonio de las ciudades y de los templos de los dioses paganos.

Volviendo al Departamento de finanzas de las sagradas liberalidades, este había de vestir a la corte, al ejército y al servicio civil de la administración, además de hacer frente al pago del donativo a las tropas, cinco sólidos y una libra de plata al acceso del Emperador, y otros cinco sólidos cada celebración quinquenal. Para suplir todos estos gastos, este departamento obtenía sus ingresos de la recaudación de múltiples tributos, de entre los cuales podemos citar en el tiempo de Constantino I (306-337) la *colativo lustrales*, la cual era recaudada cada cinco años desde el acceso al trono de un nuevo emperador. De tal manera que con este tributo el comercio urbano quedaba gravado quinquenalmente, es decir, a cuantos se dedicaban al comercio (aquellas personas que vivían de ofrecer productos o servicios por dinero)⁸⁰, sin embargo este fue abolido por Anastasio (491-518).

⁷⁸ LOPEZ BARJA de QUIROGA, Pedro & LOMAS SALMONTE, Francisco Javier; *Historia de Roma*, AKAL, Madrid, 2004, págs. 503-505

⁷⁹ Por estas debemos entender aquellas que toman como base el valor del objeto para fijar la tasa como un porcentaje de dicho valor.

⁸⁰ Estaban exentos de su pago algunas profesiones por privilegio imperial como los médicos, los docentes, los propietarios de tierras y los campesinos en los productos propios que vendiesen.

Otros tributos que iban a parar al departamento de las sagradas liberalidades fueron el *aurum tironicum*, impuesto en oro para conmutar la leva de reclutas que suponía un desembolso de veinticinco o treinta sólidos por cabeza, y en tiempos de Teodosio II (408-450) las contribuciones que todas las sinagogas pagaban hasta entonces al patriarca de Tiberíades.

Avanzando un poco más en el tiempo arribamos a la Edad Media, donde sobresalen los señores feudales y la Iglesia como poseedores de patrimonio. Durante el Feudalismo⁸¹, el vasallaje resulta ser otro claro ejemplo de pago de tributos, tanto así que incluso la Real Academia Española al momento de definir feudo, nos escribe en su segunda acepción: *reconocimiento o tributo con cuya condición se concedía el feudo*. Durante esta época se establecía una relación entre el vasallo y el señor que se traducía en un contrato *auxilium et consilium*, según el cual, apunta SANABRIA⁸² “el *auxilium* consistía en servicios de armas (acompañar al señor a la guerra, pertenecer a la guardia en castillos, fortalezas o sobre el territorio), de corte y en ayudas económicas, y el *cosilium*, por otro lado, consistía en la obligación del vasallo de aconsejar al señor, participar en el tribunal señorial que juzgaba las causas llevadas ante la corte del señor. Respecto al señor feudal, este tenía obligaciones respecto a sus vasallos: fidelidad, protección, manutención (confiriendo el usufructo y renta de un feudo)”.

Respecto a los tributos en esta época podemos hacer alusión a la *capitación* que era un censo que se pagaba anualmente por cabeza; el *formariage*, pago por casarse con persona ajena al feudo; *derecho de relieve*, rescate pagado cuando un colateral quería heredar el feudo; el *censo*, renta en dinero que se pagaba en relación al predio; *pecho* o *talla*, que se pagaba en casos especiales (rescate del

⁸¹ Etapa ubicada en la Edad Media, luego de la caída del Imperio Romano, con la superación del esclavismo y el desarrollo de las fuerzas productivas. El feudalismo fue aquel poder centralizado y territorial con base en propiedades señoriales, que transformo la relación política en una situación de compromiso contractual entre el señor feudal y los vasallos.

⁸² SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, págs. 102-103.

señor, armar caballero al hijo mayor del señor, casamiento de la hija del señor, equipó para las cruzadas); *tasas de rescate*, pagadas a cambio de servicios personales, además del pago por el tránsito de mercancías por caminos y ríos⁸³.

En relación a la Iglesia, no podemos olvidar el diezmo como uno de los impuestos más importante durante la Edad Media, el cual, señala SANABRIA⁸⁴, “en Francia era recaudado por la Iglesia y consistía en un donativo voluntario de la decima parte de los productos obtenidos por cada ciudadano y, posteriormente, por arbitrariedad del Rey, se convirtió en una contribución forzosa”.

En fin, desde la antigüedad, avanzando por la historia de la humanidad nos podemos encontrar con variopintas expresiones de tributos, los cuales preferimos omitir, para no hacer de este estudio, un epílogo interminable de tributos o cargas tributarias en el tiempo. Sin embargo, los antecedentes tributarios a los que hemos hecho alusión hasta este punto, son suficientes para argüir que la carga tributaria existe desde la antigüedad, y se ha venido expresando de diversas maneras con el transcurso del tiempo, de acuerdo a las condiciones y necesidades de la época. Empero, no por ello podemos afirmar que desde estas épocas ya se configuraba la carga tributaria como la relación jurídico-tributaria, contenida por el Derecho tributario como disciplina jurídico-científica, que conocemos hoy en día.

1.2. NACIMIENTO DEL DERECHO TRIBUTARIO

Tal y como expresábamos y pudimos apreciar, todos estos antecedente del tributo (o *impuesto*⁸⁵) no vienen siendo más que meras imposiciones manifestadas pecuniariamente o en especies, fundadas únicamente en una relación de dominio

⁸³ Vid, SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 104.

⁸⁴ SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 104.

⁸⁵ Ya que tal y como observamos, en el transcurso de la historia se ha visto en ocasiones el tributo e impuesto como sinónimos.

y sustentada, generalmente, por cierta superioridad militar o económica. Es por ello, que dichas figuras arcaicas del tributo, en sus diversas expresiones, dependiendo del tiempo y el espacio, únicamente nos servirán para sentar las bases históricas de la institución del tributo en la historia de la humanidad, como meros antecedentes de dicha institución. No por ello, reiteramos, nos es posible afirmar, que se tratase de la institución jurídica del tributo que conocemos hoy en día (objeto del presente estudio), la cual viene siendo estudiada, regulada y normada por el Derecho tributario como una disciplina científico-jurídica.

De acuerdo a HENSEL⁸⁶ “los primeros indicios de un sistema tributario en sentido moderno se encuentran en las ciudades. Al principio de la época moderna los Estados territoriales fueron los primeros en reconocer claramente la necesidad de un fundamento financiero para el recién nacido poder estatal”. Este sistema tributario estatal hasta cierto punto unitario, señala el autor, se creó principalmente en Prusia en los siglos XVII y XVIII, sobre lo cual nos expone:

“La moderna unificación de los sistemas tributarios de cada uno de los Estados tuvo lugar en tiempos de la Restauración. La reforma de las Administraciones estatales y autónoma, acaecida en el primer decenio después de las guerras de liberación, no trajo todavía consigo una relación orgánica entre el Estado y los Municipios en materia de Hacienda Pública. En ese momento se produjo la transición desde un sistema de accisas y aduanas interiores en las fronteras de la monarquía prusiana; paralelamente se implantó un sistema de imposición indirecta para todo el territorio. Ambas circunstancias se erigieron en presupuestos, fundamento y precedente de la Unión Aduanera (1833). Esta Unión Aduanera permitió extender a otros campos las aspiraciones hacia una unidad económica. La Unión Aduanera abarcó, bajo la hegemonía de Prusia, la totalidad de los Estados que se adhirieron en primer término a la Federación del Norte de

⁸⁶ HENSEL, Albert; *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 93-94.

Alemania y más tarde al *Reich* alemán, quedando fuera de dicha unión, Austria, las ciudades hanseáticas y Mecklenburgo. La Unión Aduanera perseguía la exacción común de los derechos aduaneros sobre las mercancías introducidas en cualquiera de los territorios de los Estados integrantes de aquella; la Unión posibilitó, además, una legislación uniforme (señaladamente en los Estados del norte de Alemania) en determinados impuestos indirectos que gravaban ciertos productos alimenticios”.

Sobre la misma línea de pensamiento, podemos citar a GARCÍA FRÍAS⁸⁷, quien sostiene que el segundo *Reich* surge inicialmente como fruto de la unión aduanera de una serie de estados independientes, que posteriormente pasarían a convertirse en los hoy llamados *Länder*. Desde entonces los impuestos aduaneros invariablemente se han mantenido dentro de las competencias de la Federación. Los Estados conservaron las restantes competencias tributarias en materia de impuestos directos, atribuyéndose al *Reich* aquellas que se consideraron necesarias para el correcto funcionamiento de dicha Unión, es decir, los ya mencionados impuestos aduaneros y los impuestos sobre los consumos específicos (sal, tabaco, aguardientes, cervezas azúcar y sirope). Pero en aquel momento la importancia recaudatoria de estos impuestos era mayor que la de los directos, de modo que el *Reich* incluso se vio obligado en ocasiones por las presiones de los Estados a transferirles parte de su recaudación.

De tal manera que el *Reich* fue heredero de la Unión Aduanera alemana, tanto así que, este Tratado de Unión Aduanera del 8 de julio de 1867 pasó a ser una parte integrante de la Constitución del *Reich* de 16 de abril de 1871. Siguiendo con HENSEL, este nos señala que los sistemas tributarios de estos Estados estaban integrados básicamente por impuestos directos (muchas veces necesitados de reformas), sobre todo por impuestos sobre la renta en función de las clases

⁸⁷ Vid, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (Dir.); *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, DYKINSON, Madrid, 2007, Capítulo IV: Derecho Tributario Comunitario e Internacional, La Financiación de los *Länder* por GARCÍA FRÍAS, Ma. Ángeles, págs. 860.

sociales o del tipo de ingresos, además de por impuestos sobre los inmuebles y sobre las industrias, junto a un sistema de impuestos del timbre⁸⁸ (entre ellos, el Impuesto sobre Sucesiones).

En este período se experimentó un gran progreso en materia tributaria, ejemplo de ello es la aplicación en Prusia, durante los años de 1891 a 1893, de la reforma del Derecho tributario Municipal de Miquel. Los resultados principales fueron: una nueva concepción del Impuesto sobre la Renta sobre la base de la liquidación individual al menos para las rentas más altas; un gravamen previo complementario de la llamada renta consolidada; una nueva regulación del impuesto industrial y los impuestos del timbre; la regulación del Derecho tributario de las entidades locales de ámbito territorial inferior al Municipio a través de la Ley Tributaria Local, la puesta a disposición de los entes locales de los ingresos procedentes de los impuestos sobre los terrenos, las edificaciones y las industrias (impuestos reales), que ya no pueden ser exigidos al Estado; la posibilidad de que los entes locales establezcan recargos tanto sobre dichos impuestos (que todavía son gestionados por el Estado) como sobre el Impuesto Estatal sobre la Renta, o bien incluso configuren autónomamente los impuestos reales según sus propias necesidades⁸⁹. Posteriormente, como todos sabemos, tuvo lugar en 1914, el estallido de la Primera Guerra Mundial. En este tiempo, el *Reich* en atención a las nuevas circunstancias, sustituyó una reforma tributaria urgente y necesaria por

⁸⁸ Sobre este aspecto HENSEL apunta que hasta el estallido de la (Primera) Guerra Mundial la política tributaria del *Reich* se guió, al menos teóricamente, por un principio (no justificable constitucionalmente) en virtud del cual al *Reich* le corresponden los impuestos indirectos y a los *Länder* los directos. Esta tajante separación: impuestos indirectos para el *Reich* / impuestos directos para los Estados, al no tener una clara base constitucional, tampoco fue respetada durante mucho tiempo por parte, del cada vez más poderoso, *Reich*, pues, acuciado por su frágil situación presupuestaria, comienza a buscar nuevas fuentes de ingresos, y opta por crear nuevos impuestos precisamente de carácter directo, como sucedió, por ejemplo, con el impuesto del *Reich* sobre sucesiones o los impuestos sobre incrementos patrimoniales. *Vid*, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (Dir.); *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, DYKINSON, Madrid, 2007, Capítulo IV: Derecho Tributario Comunitario e Internacional, La Financiación de los *Länder* por GARCÍA FRIAS, Ma. Ángeles, págs. 860-861.

⁸⁹ *Vid*, HENSEL, Albert; *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 95.

una política de endeudamiento para la guerra, siendo, de acuerdo a HENSEL⁹⁰, su política tributaria de guerra totalmente insuficiente y débil.

En el período inmediato posterior a la Primera Guerra Mundial, ante el hecho de haber perdido la guerra, se convirtió en deber inevitable una reforma decisiva del entero sistema financiero alemán. Es en esta época que surge la reforma financiera de *Matthias Erzberge* en 1919, quien creía que debía crearse una administración financiera propia del *Reich*, en lugar del auxilio administrativo de los Estados singulares⁹¹.

Por medio de esta reforma financiera se pretendía alcanzar una legislación tributaria que lograra un reparto de la carga tributaria igualitario, y además uniforme a toda la Federación dando como fruto, entre las diversas leyes, la *Reichabgabenordnung*⁹². Dicha ley marcó el momento de elaboración del Derecho tributario⁹³, señalando D'AMATI⁹⁴ que “la *Reichabgabenordnung* viene a disciplinar minuciosamente las particulares situaciones jurídicas, construyendo un cuerpo doctrinal sistemático: el *Steuerecht* (*derecho de los impuestos*), conforme a sus fines de unificar las normas jurídicas pertenecientes al ámbito del Derecho tributario”.

De tal manera que, tal y como señala BALLADARES SABALLOS⁹⁵, “sus meritos principales fueron la consagración de la autonomía del Derecho tributario en

⁹⁰ Vid, HENSEL, Albert; *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 95.

⁹¹ Vid, HENSEL, Albert; *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 96.

⁹² Ley emitida el 13 de diciembre de 1919 y reformada sustancialmente en 1934.

⁹³ Vid, AMATUCCI, Andrea (Dir.); *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001, págs. 52 y ss; GIANNINI, Achille Donato, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano Dott, A. Giuffrè, Milano, 1974, págs. 47 y ss; FANTOZZI, Augusto, *L'ordinamento tributario della Repubblica Federale Tedesca*, Roma, 1965; HENSEL, Albert; *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 81, traducción al español basada en la hecha por Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, de la tercera edición de *Steuerecht*, editada por Julius Springer, Berlín/Heidelberg, 1933 y reimpresa en 1986.

⁹⁴ AMATUCCI, Andrea (Dir.); *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001, págs. 53.

⁹⁵ Código Tributario de Nicaragua, estudio preliminar de Reynaldo Balladares, Grupo Lea, Managua, 2007, pág. 18.

relación con el Derecho privado y la supervivencia en sus años de existencia a los múltiples cambios constitucionales, en tanto que las modificaciones posteriores respetaron su estructura fundamental”.

Fue en este período que empieza a surgir la moderna concepción del tributo y con ella el nacimiento del Derecho tributario. De tal manera que el tributo fue dejando de ser un poder *de facto*, o cifrarse mediante la distribución empírica de un cupo nacional y anual señalado en el presupuesto de ingreso⁹⁶. A pesar que bajo esta concepción antigua era recaudado en base a la legislación tributaria vigente del momento que ordenaba su cobranza, ello no significa que ya existía la disciplina del Derecho tributario como una ordenación jurídica en la que concurren principios y disposiciones normativas jurídico-científicas.

En este mismo sentido se refiera ALBIÑANA⁹⁷ quien afirma que cuando los tributos se insertan en una relación jurídica, sea de poder, obligacional, de mera sujeción, etc., es cuando surge el Derecho tributario como ordenamiento jurídico de tales exacciones con arreglo a principios elaborados según los métodos de la ciencia del Derecho. De tal manera que, con la concepción moderna del tributo, el Derecho tributario nace como una ordenación jurídica en la que concurren principios y disposiciones.

1.3. ACLARACIONES TERMINOLÓGICAS

Estando claros de lo antes dicho, podemos dedicarnos a definir lo que debemos entender por Derecho tributario, pero antes preferimos dedicar ciertas líneas al Derecho Fiscal que usualmente es utilizada como sinónimo del Derecho tributario.

⁹⁶ Vid, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 167.

⁹⁷ Vid, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 167.

Tal y como señala CABANELLAS de TORRES⁹⁸, el término fisco proviene del latín *fiscus* que se traduce como *cesto* o *erario*, por la costumbre romana de guardar en canastillas el dinero. Concepto que “después de haberse identificado con las cajas existentes en cada departamento financiero, ha pasado a indicar la caja central de la administración imperial, y ha asumido el significado de patrimonio⁹⁹”. Sin embargo, leyendo a D’AMATI¹⁰⁰ quien hace un análisis fundado del fisco hasta arribar a lo que podríamos entender por Derecho Fiscal, nos deja entrever que para su comprensión es necesario tener en cuenta la evolución de la realidad histórica. De tal suerte que, señala el autor, “siendo que el fisco formaba parte de una entidad jurídica con los bienes imperiales que tenía su origen en los recursos públicos, y que el carácter primigenio de los derechos reales, en el Derecho romano antiguo, impedía distinguir claramente el aspecto patrimonial (propiedad) de lo político (soberanía), el *ius fisci*¹⁰¹ en el pensamiento jurídico romano cuenta con caracteres propios que lo excluyen del capo del derecho público, ni le permiten formar parte del Derecho privado, tratándose de un ordenamiento particular que le permitía al Emperador ejercer poderes, a veces paralelos, a veces contrarios con los poderes correspondientes de la República”.

Por lo demás, con el paso del tiempo y posteriores discusiones que preferimos omitir, tal y como señala CORTESE¹⁰² “el fisco se define mas ágilmente como *quasi publica persona*, ya que a veces parece incluso confundirse con el Ente estatal, y la mayoría de veces lo presupone alejado de sí y presupone al soberano. Con lo cual, a pesar de los pocos intentos para salvar la figura autónoma, haciéndola objeto de las relaciones privatistas, el fisco y su personalidad, terminaron siendo absorbidos por el Estado y por la personalidad de este. Sin

⁹⁸ Vid, concepto de *Fisco* ofrecido por CABANELLAS de TORRES, Guillermo; *Diccionario de Derecho Romano y Latines Jurídicos*, Heliasta, Buenos Aires, 2007, pág. 400.

⁹⁹ AMATUCCI, Andrea (Dir.); *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001, pág. 82.

¹⁰⁰ Vid, AMATUCCI, Andrea (Dir.); *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001, págs. 82 y ss.

¹⁰¹ Entendido como Derecho Fiscal, vid, CABANELLAS de TORRES, Guillermo; *Diccionario de Derecho Romano y Latines Jurídicos*, Heliasta, Buenos Aires, 2007, pág. 511.

¹⁰² AMATUCCI, Andrea (Dir.); *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001, pág. 84.

embargo, este *ius fisci*, producto de las exigencias del principado romano no pudo sobrevivir con la afirmación de un nuevo tipo de Estado de Derecho administrativo, que tenía sus raíces en el autoritarismo alemán y en la Revolución Francesa”. Por lo cual, podemos concluir definiendo al Derecho Fiscal, en términos de VASALLI¹⁰³, como un “conjunto de normas que, formándose de un modo original, se sitúan por fuera de la tradicional bipartición del derecho público y privado, como tercer *genus*, siempre admitido aunque no siempre explícitamente reconocido”.

Con lo cual, excluimos la posibilidad de utilizar al *Derecho fiscal* como sinónimo del *Derecho tributario*, entendida este último como la rama del Derecho financiero que se encarga de regular lo concerniente a los tributos. En este sentido, preferimos la denominación de esta ciencia como Derecho tributario.

De tal forma que, tal y como estudiaremos a continuación, la importancia del Derecho tributario (como rama del Derecho financiero, particularmente ubicado dentro de las fuentes de ingreso público), frente a las demás ramas de fuentes de ingreso público del Derecho financiero (Derecho de deuda pública y Derecho patrimonial) es significativa.

1.4. TEORÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO

1.4.1. Importancia

Primero que nada, tal y como mencionábamos en las primeras líneas sobre el Derecho tributario, hablando en términos cuantitativos, esta rama, por medio de la institución jurídica del tributo, representa la mayor fuente de ingresos al momento de financiar los presupuestos de las Entidades públicas, en relación con los obtenidos por otras fuentes.

¹⁰³ VASALLI, Francesco; *Concetto e natura del fisco*, *Studi giuridici*, t III, Milano 1960, págs., 118 y ss.; citado por AMATUCCI, Andrea (Dir.); *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001, pág. 85.

Por otro lado nos referimos a “*materia odiosa*”, epíteto que deviene de la misma historia que antecede a los tributos bajo la idea de sumisión que hemos venido estudiando. Tanto así, que incluso la institución jurídica del tributo (conocida hoy en día) viene a limitar las facultades naturales o la libertad de la persona gravando su patrimonio.

De tal suerte que, hacer alusión al Derecho tributario equivale a hablar del tributo (el cual se subdivide en impuestos, tasas y contribuciones especiales¹⁰⁴) o carga tributaria, lo que es en pocas palabras: una obligación *ex lege* (establecida mediante ley), que independientemente de la voluntad del contribuyente, supone una incidencia a su patrimonio. De tal manera que las relaciones que nacen del Derecho tributario, propiamente las *relaciones jurídico-tributarias*, entre el Estado o demás entes públicos con los sujetos pasivos, discrepan de aquellas del Derecho de deuda pública y Derecho patrimonial en cuanto a la bilateralidad en sentido estricto y la intervención de la voluntad. Es por ello que esta relación, estudiada y regulada por el Derecho tributario, se justifica en el tributo como expresión de soberanía, de la cual es titular el pueblo, sin con ello omitir, la simple pertenencia del individuo a la sociedad¹⁰⁵.

Es por ello que, surge el deber del ciudadano de *contribuir* en el sufragio de los gastos públicos para el cumplimiento de los fines del Estado, haciendo posible la vida en sociedad, satisfaciendo las necesidades públicas (entre una lista extensa de funciones específicas) y persiguiendo el bien común.

¹⁰⁴ Tal y como estudiaremos más adelante.

¹⁰⁵ *Vid*, BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; Lección de Derecho Tributario, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1er cuatrimestre del 2008.

1.4.2. Concepto

Habiendo analizado estas líneas introductorias que nos exponen la importancia de esta disciplina jurídica, nos podemos remitir a la doctrina tributaria para lograr una conceptualización eficaz de esta disciplina jurídica. Dentro de la cual encontramos a autores como GIANNINI¹⁰⁶, quien entiende al Derecho tributario como, “aquella rama del derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”. Concepto sobre lo cual, tal y como hemos estudiado, debemos agregar que el Derecho tributario pertenece propiamente al Derecho financiero como una rama autónoma.

Asimismo, nos es posible citar diversos autores como el caso de CALVO ORTEGA¹⁰⁷ quien lo define como el “conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la obtención de ingresos por parte de los entes públicos por medio del tributo”; o bien ALBIÑANA¹⁰⁸ quien establece que es el “conjunto de principios y de normas de naturaleza jurídica que gobiernan la exacción efectiva de los tributos con arreglo al principio de legalidad y tanto en la determinación de la prestación a cargo de los sujetos pasivos como en la actividad de la Administración pública para su liquidación y recaudación”; asimismo, otros autores lo definen como la disciplina que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos¹⁰⁹. Con lo cual, sin mucho esfuerzo podemos percibir cómo esta disciplina jurídica se centra en un conjunto de principios y normas que se encargan de regular lo concerniente al tributo, desde su establecimiento, liquidación, hasta su aplicación y recaudación.

¹⁰⁶ GIANNINI, Achille Donato; *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero: Madrid, 1957, pág. 7.

¹⁰⁷ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 65.

¹⁰⁸ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 167.

¹⁰⁹ Vid, QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 40.

Sin alejarse de este concepto encontramos autores centroamericanos como el hondureño FLORES¹¹⁰ quien entiende al Derecho tributario como, “la rama del Derecho público que tiene como objeto de estudio los principios teóricos y las normas jurídicas que regulan la adecuada organización del Estado para la recaudación, administración, gestión e inversión de la riqueza pública, con la cual satisface las necesidades de carácter colectivo, así como las relaciones de orden legal que surgen entre el Estado y los particulares, y entre estos mismo por consecuencias de las exacción fiscal”. De tal manera que este autor al momento de ofrecernos un concepto, no solo considera el establecimiento y aplicación de la carga tributaria, sino a su vez el propio fin contributivo que persigue el tributo en el sufragio de los gastos públicos. Asimismo, el autor nicaragüense BALLADARES SABALLOS¹¹¹ lo define como “la rama del Derecho financiero que estudia el conjunto de normas y principios que regulan la creación, gestión y recaudación de los tributos”.

Con todo lo cual, podemos notar como el tributo se alza como la médula espinal de esta disciplina jurídica constituyendo una rama del Derecho financiero, que viene a establecer y explicar los principios que fundan el sistema normativo que rige la obligación tributaria, entendida ésta como el vínculo jurídico obligacional entre el Estado u otro Ente público y el contribuyente para el sufragio del gasto público, así como las consecuentes actividades administrativas que se enmarcan dentro de la *relación jurídico-tributaria*, la cual estudiaremos más a fondo dentro del presente capítulo.

¹¹⁰ FLORES, Enrique; *Impuesto Sobre la Renta y lo Contencioso Administrativo*, EDUCA, San José, 1973, pág. 17.

¹¹¹ BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; *Lección de Derecho Tributario*, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1er cuatrimestre del 2008.

1.4.3. Contenido

Finalmente, conociendo que debemos entender por Derecho tributario, nos corresponde estudiar su contenido, en el cual al fin de cuentas descansa su propia definición. Éste, partiendo de los conceptos antes ofrecidos, a todas luces apunta hacia el instituto jurídico de los tributos, por ser este último, su objeto de estudio. Sin embargo, expresándonos con mayor tecnicidad, tradicionalmente el contenido del Derecho tributario suele agruparse en dos grandes partes.

Por un lado tenemos la denominada *Parte General*¹¹², dentro de la cual se configura como objeto de estudio aquellos conceptos básicos que permiten una cabal aprehensión de lo que es el tributo, de su significación en el mundo del Derecho, las fuentes normativas reguladoras del tributo, la individualización de los entes públicos a los que se reconoce el poder para establecer y recaudar tributos, y los procedimientos de aplicación de los tributos.

Mientras que la *Parte Especial*¹¹³ del Derecho tributario vendrá determinada por las disposiciones específicas de cada tributo, teniendo como objeto de estudio los distintos sistemas tributarios de los entes públicos territoriales. De tal manera que, dentro de esta, se analizan las distintas modalidades de tributos existentes en cada uno de los ordenamientos (el de la Administración Central, el autonómico y el local) y las técnicas de articulación normativa entre los distintos tributos.

¹¹² Vid, QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, págs. 40-41.

¹¹³ Vid, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 171; QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 41.

1.5. BREVE ALUSIÓN AL CONCEPTO DE TRIBUTO SEGÚN LA DOCTRINA

A pesar que posteriormente nos referiremos con mayor detalle a esta institución jurídica, dedicando, incluso, todo un capítulo a su estudio¹¹⁴, por ser el cimiento sobre el cual se construye la ciencia jurídica del Derecho tributario. Didácticamente resulta indispensable aclarar antes ciertas características del tributo, así como brindar un concepto que nos refleje la naturaleza y contenido de dicha institución, al menos someramente.

El término tributo proviene del latín *tributum*, que tal y como vimos en los antecedentes de la carga tributaria, durante el Imperio Romano, así se le denominaba a diversos gravámenes fiscales que pesaban especialmente sobre los propietarios de las tierras, y más aún en las provincias imperiales, en las sometidas al Senado se denominaban *Stipendium*. Pero incluso en la primitiva Roma, hasta el año 168 AC, el *tributum* consistía en el impuesto que debía pagar cada ciudadano de acuerdo con el censo, y que era recaudado por tribus¹¹⁵.

Sin embargo, tal y como hemos venido señalando, con el transcurso de la historia, modernamente el concepto de tributo, explicado bajo el esquema jurídico-científico del Derecho tributario, discrepa del conocido en la antigüedad. Es por ello que nos topamos hoy en día con una institución no solo respaldada por la legalidad¹¹⁶, sino a su vez dotado de fundamento y principios rectores de la justicia tributaria que a su vez lo justifican como un deber cívico del contribuyente en el sufragio de los gastos públicos.

¹¹⁴ Vid, Capítulo IV del presente estudio.

¹¹⁵ Vid, concepto de *Tributum* ofrecido por CABANELLAS de TORRES, Guillermo; *Diccionario de Derecho Romano y Latines Jurídicos, Heliasta*, Buenos Aires, 2007, págs. 960-961.

¹¹⁶ La cual existía desde antes del nacimiento del Derecho tributario, así podemos citar el aforismo latino *Nullum tributum sine lege*.

Siguiendo esta línea, dentro de la doctrina tributaria podemos encontrar diversas definiciones del mismo, a través de las cuales los autores pretenden resaltar ciertos elementos o características propias para arribar a un concepto lacónico del mismo. Así, sin perjuicio de los que agreguemos al momento de estudiar a fondo esta institución jurídica, podemos citar a JARACH¹¹⁷ quien define al tributo como una “prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado u otra Entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria”.

Otros autores como FERREIRO¹¹⁸ lo definen como la “prestación pecuniaria que el Estado, u otro Ente público exigen en uso del poder que les atribuye la Constitución y las leyes de quienes a ellas están sometidos. Prestaciones que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas por ley y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la Administración”; o el español CALVO ORTEGA¹¹⁹ quien se encarga de conceptualizar el tributo introduciendo cada una de sus características esenciales describiéndolo como una “prestación monetaria, coactiva, establecida por la ley y debida a una Administración pública por la realización de un hecho que manifiesta capacidad económica”; y por citar un cuarto, nos remitimos a PÉREZ ROYO¹²⁰ quien hace uso de la misma metodología del autor antes citado, definiendo al tributo como “una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro Ente público con el objeto de financiar gastos públicos”.

¹¹⁷ JARACH, Dino; *El hecho imponible*, ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, pág. 25., citado por SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 41.

¹¹⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 228.

¹¹⁹ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 65.

¹²⁰ PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 33.

Con todo ello, sin perjuicio de lo estudiemos más adelante respecto al tributo, nos es posible ir apreciando ciertas líneas descriptivas del tributo conforme a cierto sector doctrinario (obligación *ex lege*, coactividad, naturaleza dineraria, carácter contributivo, etc.) que nos permitirán una mejor comprensión del Derecho tributario y demás temas a tratar en adelante, tales como la relación jurídico-tributaria, ya antes mencionada, y el *Poder tributario* al cual dedicaremos el siguiente capítulo.

1.6. FUNDAMENTO DEL DERECHO TRIBUTARIO Y SU RELACIÓN CON EL TRIBUTO

Recordando la importancia del Derecho tributario, tal y como afirmábamos al dedicarnos a su conceptualización, la materia tributaria se califica por su carácter coactivo, siendo la relación jurídico-tributaria de obligatorio cumplimiento; además de representar dentro de los ingresos públicos, los recursos tributarios, la mayor fuente de ingresos al momento de financiar los presupuestos.

Este segundo aspecto de su importancia deviene de su propio fundamento, teniendo presente que la institución del tributo es inseparable de la finalidad *contributiva*. En palabras de PÉREZ ROYO¹²¹, los tributos existen porque hay gasto público, necesidades colectivas que es necesario financiar y que en un Estado moderno deben ser cubiertas precisamente mediante prestaciones coactivas o tributos. De tal manera que los ingresos patrimoniales, la deuda pública, al igual que las multas, sirven ciertamente para financiar gastos públicos, pero en la mayoría de los casos no es ésta su razón de ser. Al contrario, el tributo, y con él, el Derecho tributario surge directamente de la necesidad de sufragar los gastos públicos, no sólo por razones de hecho, sino también por respeto a los valores que inspiran al Estado de Derecho y más aún el Estado Social de Derecho, que consagra el artículo 130 de nuestra Constitución¹²².

¹²¹ Vid, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 28.

¹²² Dicho artículo se lee: “La nación nicaragüense se constituye en un Estado Social de Derecho...”

Es por ello que buscar un fundamento del Derecho tributario, se traduciría en buscar el fundamento del tributo, siendo éste el germen de la disciplina jurídica en cuestión. Con lo cual, nos debemos remitir al carácter contributivo del tributo, necesario para el sufragio de los gastos públicos. Sin embargo, a pesar que ya existían expresiones del tributo antes del nacimiento del Derecho tributario, tal y como estudiamos en los antecedentes de la carga tributaria, el Derecho tributario viene a justificar esta institución como un deber cívico de contribuir al sufragio de los gastos públicos, canalizado por medio del *Poder tributario* (Potestad Tributaria Normativa y la Potestad de Imposición)¹²³ el cual a su vez será custodiado por una serie de Principios de Justicia Tributaria que vienen a limitar dicho poder.

2. La relación Jurídico-Tributaria

Recapitulando el concepto que ofrecíamos del Derecho tributario, recordaremos que al definirlo lo explicábamos como una rama del Derecho financiero, que viene a establecer y explicar los principios que fundan el sistema normativo que rige la *relación jurídico-tributaria*. Es por ello que dentro de la Teoría General del Derecho Tributario, no podemos dejar de lado el referirnos a dicha relación, la cual hemos venido mentando a lo largo del presente capítulo.

2.1. BREVE RESEÑA EVOLUTIVA DEL CONCEPTO

Para una mejor comprensión, nos remitimos a la evolución histórica de la obligación tributaria que describen QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y

¹²³ Sobre este Poder haremos alusión en el siguiente capítulo.

CASADO¹²⁴, quienes, a su vez, se remiten a la segunda mitad del siglo XIX, básicamente en los inicios del Derecho tributario. Época en la cual, los mismos autores que pusieron en pie el Derecho Administrativo, como GNEIST, LABAND, JELLINEK y OTTO MAYER, dedicaron buena parte de sus esfuerzos a describir y configurar el instituto jurídico del tributo como parte integrante del nascente Derecho público. Con ello, el tributo no albergaba ni respondía a ningún ideal de justicia, sino que la potestad de imperio del Estado constituía el único fundamento en que se apoyaban las normas tributarias, con lo cual a su vez, no se consistía en normas jurídicas que daban lugar a relaciones de carácter jurídico, sino, en meros mandatos disciplinadores de la actuación de los entes públicos con naturaleza y funciones puramente organizadoras, análogas a las de las normas de policía. Consecuentemente el Estado aparecía dotado de supremacía, revestido de diversas potestades administrativas para la obtención del ingreso.

En la segunda década del siglo XX, exponen los autores, se registra una reacción contra las tesis del autoritarismo germánico, iniciándose los intentos por asentar la plena juridicidad del tributo y de las relaciones que con motivo de su exigencia se establecen. Así autores como HENSEL, NAWIASKY, BLUMENSTEIN, GIANNINI y GRIZIOTTI definen la obligación tributaria como vehículo jurídico para efectuar la prestación económica en particular, de tal manera que es la ley quien confiere a la Hacienda Pública un derecho de crédito, al que corresponde una deuda por parte del sujeto privado.

Siguiendo esta línea, CAZORLA PRIETO¹²⁵ apunta que “tras una larga evolución doctrinal, que arrancó de su consideración como mera relación de poder ligada a la soberanía política, la categoría de relación jurídico-tributaria constituye el

¹²⁴ Vid, QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, págs. 253-254.

¹²⁵ CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 304.

mecanismo, que, sin perjuicio de su coexistencia con otros, ensambla y explica de modo predominante la exigencia de los tributos”.

Con ello vemos cómo se configura la obligación del pago de los tributos bajo el esquema de un vínculo jurídico, que justifica el crédito tributario a favor del Estado, bajo un plano científico-jurídico, como un derecho subjetivo a favor de éste.

Siendo así, debemos tener presente las palabras de PÉREZ de AYALA¹²⁶ quien sostiene que “ya de entrada, la calificación del crédito tributario como derecho subjetivo plantea problemas conceptuales. Porque los privatistas consideran, en general, que el derecho subjetivo tiene como requisitos esenciales los de su disponibilidad, transmisión, voluntariedad de ejercicio, entre otros. Notas, todas ellas, que no concurren en el crédito tributario, el cual, como los restantes derechos del Ente público, debe calificarse de potestad (de recaudar el tributo), más que de derecho subjetivo propiamente dicho”.

Sin embargo, pese a esta aclaración muy oportuna que hace el autor, actualmente, la doctrina mayoritaria considera que el crédito tributario es un derecho subjetivo del Ente público, al que se contrapone la correspondiente obligación tributaria de pago, en el marco de la relación jurídico-tributaria¹²⁷. Es por ello que, optamos por basarnos en la Teoría General de las Obligaciones, para poder determinar a grandes rasgos las características de la relación jurídico-tributaria, sin obviar ciertas particularidades calificables de *sui generis*, por tratarse de una rama del Derecho público de naturaleza política y contenido económico, como parte integrante del Derecho financiero.

¹²⁶ PÉREZ de AYALA, José Luis; *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho Español*, DYKINSON, Madrid, 1997, pág. 25.

¹²⁷ *Vid*, PÉREZ de AYALA, José Luis; *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho Español*, DYKINSON, Madrid, 1997, pág. 25.

De tal forma que, incluso FERREIRO¹²⁸, bajo este mismo pensamiento señala que, no podemos negar “que la obligación tributaria es una especie de un género más amplio, el de la obligación, que tiene sus reglas más generales, fundamentalmente por razones históricas, en los cuerpos legales de Derecho privado. Derecho privado de cuya tradición y creación científica multisecular debemos también servirnos, y de la que no se puede, en absoluto, tampoco en el estudio de las obligación tributaria, prescindir”.

2.2. CONCEPTOS INTRODUCTIVOS A LA RELACIÓN JURÍDICA

Cabe destacar que, no resulta tarea fácil el pretender dar una adecuada exposición sobre la Teoría General de las Obligaciones. Su estudio requiere de extensas paginas y tiempo, que no disponemos, además de significar un desvío considerable del tema principal que nos interesa, lo cual nos trasportaría cada vez mas lejos de las ciencias jurídicas tributarias.

Sin embargo, frente a las observaciones que hacía PÉREZ de AYALA y, consecuentemente, a la necesidad de conocer, al menos a grandes rasgos, los distintos aspectos y elementos que integran la relación jurídica, para arribar, a partir de ésta, a la relación jurídico-tributaria, donde, teniendo al crédito tributario como un derecho subjetivo, se desprenderá la segunda como un tipo especializado de las relaciones jurídicas. Procuraremos exponer someramente (sin extendernos a tantos autores como se mereciese) ciertos conceptos generales que nos concederán una mejor comprensión de la relación jurídico-tributaria.

¹²⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 464.

Siguiendo esta lógica, nos remitimos a MONTES¹²⁹, quien manifiesta que “así como en su primigenia formulación romana la relación obligatoria pudo entenderse como poder sobre la persona misma del deudor, en cuanto suponía o podía suponer la sujeción corporal y la disponibilidad de la persona del obligado, semejante configuración deja de tener sentido desde el momento en que el vínculo se entiende como afección de los bienes del deudor”. Siendo así, el paso decisivo en la configuración dogmática de la obligación se había dado ya en las últimas etapas del Derecho romano mediante su conformación como *vinculum iuris*¹³⁰.

Con esta premisa de las obligaciones civiles, vemos a la relación jurídico-tributaria, equiparada (sin perder de vista las aclaraciones con las que introducíamos el tema), a éste *vinculum iuris*, proveniente del Derecho romano, al que se refiere el autor. Siendo así, advertimos, a las obligaciones u *obligatio*, incorporadas al vínculo jurídico de las relaciones jurídico-tributarias entre el Ente público y el sujeto pasivo. De esta manera, como una cadena consecuente, al hablar de obligaciones (en este caso jurídicas), y principalmente de créditos o derechos subjetivos, no podemos obviar el referirnos a la contraparte de los mismos: *los deberes jurídicos*. De tal forma que, donde hayan créditos y *derechos subjetivos*, existirán (en la generalidad de los casos) a su vez deberes y obligaciones, conceptos que nos reconduce a la propia relación jurídica.

Sobre este punto, CASTÁN TOBEÑAS¹³¹ afirma que “las relaciones sociales de los hombres se regulan por el ordenamiento jurídico. La norma impone deberes en provecho de uno o varios hombres, a la vez que autoriza a éstos para exigir el cumplimiento de tales deberes. Ahora bien, al imponer esas obligaciones y atribuir esas pretensiones, es indudable que pone en relación al sujeto de la obligación con el de la exigencia, el del deber con el del poder. Esto es lo que constituye la relación jurídica, que no es otra cosa que una relación de la vida práctica a la que

¹²⁹ MONTES, Ángel Cristóbal, *La estructura y los Sujetos de la Obligación*, Civitas, Madrid, 1990, págs. 61-62.

¹³⁰ *Vid.* MONTES, Ángel Cristóbal, *La estructura y los Sujetos de la Obligación*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 40.

¹³¹ CASTÁN TOBEÑAS, José; *Derecho Civil Español Común y Foral*, REUS, T-I, Vol. II, Madrid, 1952, págs. 5-7.

el Derecho objetivo da significado jurídico, atribuyéndole determinados efectos, o, en otros términos, una relación de la vida real, protegida y regulada, en todo o en parte por el Derecho”.

Asimismo DE DIEGO¹³² expresa que “el Derecho objetivo, por su naturaleza moral y por la función que le corresponde, extiende su poder ordenador y su protección solamente a aquellas relaciones que sean dignas y estén necesitadas de protección: dignas, en cuanto sirvan a los fines humanos; necesitadas, en cuanto se hallen expuestas a los ataques de los hombres y no estén suficientemente protegidas por otro poder (el religiosos, el moral, por citar algunos).”

Es por ello que resulta indispensable el tratar ciertos conceptos generales dentro de las relaciones jurídicas que nos permitan una mejor comprensión de las mismas.

2.2.1. El Deber jurídico

El concepto de *deber* se encuentra estrechamente relacionado al concepto de obligación. Tanto así, que la RAE¹³³ define a este primero como “estar obligado a algo por la ley divina, natural o positiva”, y así, viene haciendo alusión a deberes de diversa naturaleza como es el “tener obligación de corresponder a alguien en lo moral”, o bien, “aquello a que está obligado el hombre por los preceptos religiosos o por leyes naturales o positivas”.

Transportándonos al ámbito jurídico, OSSORIO y FLORIT & CABANELLAS de las CUEVAS definen al *deber*, de manera general, como el “estar obligado, estar

¹³² DE DIEGO; *Instituciones*, T-I, págs. 234 y ss.; citado por CASTÁN TOBEÑAS, José; *Derecho Civil Español Común y Foral*, REUS, T-I, Vol. II, Madrid, 1952, pág. 8.

¹³³ RAE; *Diccionario de la Real Academia Española*, 12^{da} ed., Real Academia Española, Colombia, 2001.pág 493.

pendiente el pago de una cantidad de dinero, la prestación de un servicio, la ejecución de una obra, el cumplimiento de una obligación en general¹³⁴”.

Y asimismo, para definir al *deber jurídico*, los autores se auxilian de diversos juristas como DOURADO de GUSMÃO¹³⁵, quien lo describe como “un comportamiento obligatorio impuesto por una norma legal, por un contrato o por un tratado, a una persona a favor de otra, que tiene la facultad de exigir su cumplimiento, cuando no fuere espontáneamente observado, lo que lo diferencia del *deber moral*”. O bien, RECASENS SICHES¹³⁶ estima que “el deber jurídico y el deber moral son distintos, aunque se den superpuestos y como coincidentes, y añade que la existencia del deber jurídico se determina porque la infracción de la conducta señalada en aquel constituye el supuesto de una sanción jurídica, pues donde no haya posibilidad de coacción inexorable al sujeto, no hay deber jurídico, aunque pueda haberlo moral, social o religioso”.

Con ello, la RAE, DOURADO de GUSMÃO, RECASENS SICHES, entre otros más, independientemente de los criterios en los que se basen para hacer la distinción, reconocen la existencia de variopintos tipos de deberes, entiéndase como algunos de ellos: religiosos, morales y jurídicos. Deberes que discrepan unos de otros.

No obstante, tal y como señala MONTES¹³⁷, partiendo desde la *obligación*, ésta, en cuanto supone sometimiento del deudor a observar una determinada conducta nos introduce necesariamente en la esfera del deber jurídico. Pero, a su vez, el deber jurídico no es más que una concreta manifestación del campo mucho más

¹³⁴ CABANELLAS de la CUEVAS, Guillermo & OSSORIO y FLORIT, Manuel, *Diccionario de Derecho*, T-I, Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 2007, pág. 362.

¹³⁵ CABANELLAS de la CUEVAS, Guillermo & OSSORIO y FLORIT, Manuel, *Diccionario de Derecho*, T-I, Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 2007, págs. 363-364.

¹³⁶ CABANELLAS de la CUEVAS, Guillermo & OSSORIO y FLORIT, Manuel, *Diccionario de Derecho*, T-I, Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 2007, págs. 364.

¹³⁷ *Vid*, MONTES, Ángel Cristóbal, *La Estructura y los Sujetos de la Obligación*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 51.

amplio del deber en general, dentro del cual se sitúan también los deberes morales, convencionales, sociales y de urbanidad. Un complejo haz de lazos, que impelen al ser humano en su vida de comunidad a comportarse de determinada manera, rodean su actuación y lo someten, en muchas ocasiones, al eterno y crucial problema de conciliar su intrínseca libertad con el sometimiento a pautas foráneas de conducta.

De esta manera, podemos citar diversos autores como GIORGIANNI¹³⁸, HERNANDEZ-GIL¹³⁹ y MESINEO¹⁴⁰, quienes consideran al deber jurídico y la obligación dentro de una relación género especie, donde la obligación es una subespecie del deber jurídico.

Asimismo, DÍAZ PAIRÓ¹⁴¹ explica que “la obligación constituye un deber jurídico, pero no es el único tipo de deber jurídico, existiendo otros que en el lenguaje corriente y legal también reciben el nombre de obligaciones. Para la más exacta aplicación de las normas y principios referentes a la materia se hace preciso deslindar unos deberes jurídicos de otros, diferenciar la obligación en su exacta acepción técnico-jurídica de los demás deberes y obligaciones y al propio tiempo distinguirla de obligaciones o deberes que quedan fuera de la esfera jurídica”.

Siguiendo esta línea, en la obligación jurídica, a diferencia de la obligación moral o religiosa, el Estado se contenta con el cumplimiento voluntario, sin mirar hacia la conciencia del que la cumple, y asegura, con su fuerza, la efectiva realización de lo debido.

¹³⁸ Vid, GIORGIANNI, Michelle; *La Obligación*, Barcelona, 1958, págs. 24-25.

¹³⁹ Vid, HERNANDEZ-GIL, Antonio; *Derecho de Obligaciones*, Madrid, 1960, pág. 59.

¹⁴⁰ Vid, MESSINEO, Francesco; *Manual de Derecho Civil y Comercial*, T. IV, Buenos Aires, 1954, pág. 9.

¹⁴¹ DÍAZ PAIRÓ, Antonio; *Teoría General de las Obligaciones*, Vol. I, Instituto Politécnico Nacional, México D.F., 1997, págs. 35-36.

Teniendo presente estas observaciones, retomamos a RECASENS SICHES, citado líneas arriba, quien se basó en las posibilidades de coacción y naturaleza de las sanciones para determinar la distinción entre unos y otros tipos de deberes. Bajo un pensamiento similar, VON KIRCHMANN y VON FERNECK pretendieron explicar la existencia de deberes jurídicos en el influjo motivador que sobre la conciencia humana ejerce la amenaza de la sanción¹⁴².

Asimismo, nos llama la atención la opinión del alemán BINDER¹⁴³, quien basándose en que el Derecho positivo no puede invadir la conciencia humana, sostuvo que las normas jurídicas no están dirigidas a los singulares ciudadanos sino a la autoridad pública que debe hacerlas respetar, y en particular a los tribunales. En consecuencia, los ciudadanos no tienen deberes jurídicos, pues la norma jurídica tan solo impone a la autoridad y a los tribunales el deber de castigar a quienes no obren de acuerdo a lo establecido por ella; y a su vez, en el campo de las obligaciones no cabe hablar de deber o debito jurídico, pues aunque las mismas atribuyen al acreedor el derecho a satisfacerse sobre los bienes del deudor, semejante situación no puede catalogarse de deber jurídico, ya que el Derecho político, ajeno como es a invadir a conciencia humana, se desinteresa completamente de semejante afección del deudor.

Por tanto, de acuerdo al autor alemán¹⁴⁴, el deudor debe, pero no según el Derecho, sino según la religión y la moral, en razón de que de acuerdo al Derecho aquel está simplemente expuesto a las consecuencias del ejercicio del derecho de su acreedor, derecho que afecta tan solo a sus bienes.

¹⁴² Vid, CABANELLAS de la CUEVAS, Guillermo & OSSORIO y FLORIT, Manuel, *Diccionario de Derecho*, T-I, Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 2007, págs. 364.

¹⁴³ BINDER, Julius; *Rechtsnorm und Rechtspflicht*, Leipzig, 1912, pág. 5 y ss.; citado por MONTES, Ángel Cristóbal, *La Estructura y los Sujetos de la Obligación*, Civitas, Madrid, 1990, págs. 52-53.

¹⁴⁴ BINDER, Julius; *Rechtsnorm und Rechtspflicht*, Leipzig, 1912, pág. 5 y ss.; citado por MONTES, Ángel Cristóbal, *La Estructura y los Sujetos de la Obligación*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 53.

En Italia, el pensamiento de BINDER fue acogido por BRUNETTI¹⁴⁵, quien hace la distinción entre normas jurídicas absolutas e imperativas, que imponen propios y verdaderos deberes jurídicos; y las normas jurídicas relativas o finales, que no son normas de conducta absoluta sino relativa, en cuanto se imponen tan solo a las personas.

MONTES refiriéndose a este pensamiento expresa que, de acuerdo a BRUNETTI, para que exista un verdadero deber jurídico hace falta que la respectiva norma imponga al trasgresor una pena, algo que no tiene lugar en la gran generalidad de las obligaciones civiles, ya que la transgresión de las mismas no produce otro efecto que el de permitir al acreedor realizar sobre el patrimonio del deudor el valor de la prestación que este no ha ejecutado, con lo cual, las normas que generan las obligaciones no son normas jurídicas absolutas, sino simples normas finales, de las cuales surgen deberes libres en razón de que su destinatario adoptara tan solo una concreta conducta en la medida que desee evitar una consecuencia perjudicial o conseguir un resultado favorable, en otras palabras, le impelen a cumplir solo en cuanto quiera evitar la ejecución, siendo el deudor *libre* de cumplir, eludiendo la ejecución, o de no cumplir sufriendola¹⁴⁶.

Por otro lado, uno de los grandes civilistas, CASTÁN TOBEÑAS¹⁴⁷, nos expone la relación directa entre *deber jurídico y relaciones jurídicas*, introduciendo este concepto al del *vinculum iuris* antes referido. En tal sentido expresa el autor que “las relaciones jurídicas, enfocadas desde su aspecto pasivo o de sometimiento, se traducen en un *deber jurídico u obligación*, esto es, en la necesidad de

¹⁴⁵ Vid, BRUNETTI, Giovanni; *Il diritto del creditore*, en Rivista del Diritto Commerciale, 1916, T I, págs. 147 y ss., y 282 y ss., citado por MONTES, Ángel Cristóbal, *La Estructura y los Sujetos de la Obligación*, Civitas, Madrid, 1990, págs. 53 y 54; y DÍAZ PAIRÓ, Antonio; *Teoría General de las Obligaciones*, Vol. I, Instituto Politécnico Nacional, México D.F., 1997, págs. 26-28.

¹⁴⁶ Vid, MONTES, Ángel Cristóbal, *La Estructura y los Sujetos de la Obligación*, Civitas, Madrid, 1990, págs. 53 y 54.

¹⁴⁷ CASTÁN TOBEÑAS, José; *Derecho Civil Español Común y Foral*, REUS, T-I, Vol. II, Madrid, 1952, pág. 14.

observar una determinada conducta (acción u omisión) que impone al sujeto el ordenamiento jurídico, bajo la amenaza de una sanción”.

Resumiendo, hasta este punto nos es posible inferir la existencia de diversos tipos de deberes, y para diferenciar unos de otros existen diversas teorías donde sobresale la naturaleza de su origen (la moral, la norma jurídica, contratos jurídicos, etc.), o de las consecuencias de su incumplimiento (el tipo de sanción). También hemos visto como, coloquialmente se utiliza el término *deber jurídico* como sinónimo de *obligación*, para definir este primer concepto, pero desde un plano más científico, la obligación es considerada como una subespecie del deber jurídico.

2.2.2. La Obligación

Tal y como afirmábamos en su momento, este concepto se encuentra estrechamente relacionado con el de deber jurídico, incluso vimos como es utilizado como sinónimo de éste. Tal es la relación que OSSORIO y FLORIT & CABANELLAS de las CUEVAS¹⁴⁸ definen a la *obligación, de orden legal*, como un “deber jurídico normativo establecido de realizar u omitir determinado acto, y a cuyo incumplimiento por parte del obligado es imputada, como consecuencia, una sanción coactiva”.

A su vez, tampoco nos es desconocido que, coloquialmente se suele usar ambos términos como sinónimos, y, bajo estos términos, la simple idea de *deber* nos llama al cumplimiento de una *obligación*.

Sin embargo este concepto de obligación, limitado casi al cumplimiento de un deber, propiamente dicho, puede ser incluso visto, como en efecto lo es, desde un

¹⁴⁸ CABANELLAS de la CUEVAS, Guillermo & OSSORIO y FLORIT, Manuel, *Diccionario de Derecho*, T-II, Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 2007, pág.168.

plano más amplio dentro de la misma relación, concentrándose propiamente en el vínculo obligacional que une a los sujetos.

En este sentido, LETE del RIO¹⁴⁹, al tratar la *relación obligatoria*, define a la obligación en sentido amplio, como “un vínculo que sujeta a hacer o abstenerse de hacer una cosa”. Y en sentido jurídico como “una manifestación del *deber jurídico general* que imponen las normas positivas, caracterizadas por las notas siguientes: a) es un vínculo de naturaleza transitoria; b) que se dirige a la satisfacción de un interés particular o individual; c) de tipo patrimonial o económico; d) que, en caso de incumplimiento, puede hacerse efectivo a costa del patrimonio del deudor”.

Por consiguiente, continúa el autor, la obligación constituye una relación jurídica entre dos personas, en la que una de ellas (llamada acreedor o titular del derecho subjetivo de crédito) se encuentra facultado para exigir de la otra (denominado deudor o titular del deber o deuda) un determinado comportamiento (o prestación) consistente en hacer o abstenerse de hacer una cosa, y de cuyo cumplimiento responde éste con su patrimonio.

Así, en este mismo sentido, DIEZ PICAZO & GULLÓN¹⁵⁰ explican que la obligación es una situación bipolar, que se encuentra formada, por un lado, por la posición de una persona llamada deudor, y por otro, por la posición de otra persona distinta llamada acreedor. El acreedor es titular de un *derecho subjetivo* (derecho de crédito), que le faculta a exigir frente al deudor lo que por éste es debido (prestación). Al mismo tiempo, como medida complementaria, el acreedor se ve investido de la posibilidad, en caso de incumplimiento, de proceder contra los bienes del deudor, así como investido también de una serie de facultades para la defensa de sus intereses. La segunda faceta o el segundo polo es la posición

¹⁴⁹ LETE DEL RÍO, José M., *Derecho de Obligaciones*, Vol. I, 3^{ra} ed., TECNOS S.A., Madrid, 1995, pág. 25.

¹⁵⁰ DIEZ PICAZO, Luis & GULLÓN, Antonio; *Sistema de Derecho Civil*, Vol. II, Tecnos, Madrid, 2003, pág. 119.

del deudor. El deudor es sujeto de un deber jurídico (deuda), le impone la observancia del comportamiento debido y le sitúa en el trance de soportar, en otro caso, las consecuencias de su falta.

De tal manera que, con este concepto se nos presenta a la obligación como situación de dos polos (crédito-deuda), con lo cual se entenderá, consecuentemente, a la obligación como una relación jurídica (relación obligatoria).

Este concepto antes citado se apega al que nos ofrece nuestro Derecho positivo, siendo que el artículo 1830 de nuestro Código Civil dispone que la “*obligación es la relación jurídica que resulta de la ley o de dos o más voluntades concertadas, por virtud de la cual puede una persona ser compelida por otra a dar alguna cosa, a prestar un servicio o a no hacer algo*”¹⁵¹. De tal manera que, nuestro Código entiende a la obligación no solo desde la perspectiva del deudor o sujeto pasivo, sino, propiamente como una relación jurídica en la que convergen tanto *derechos* como *obligaciones* (en sentido estricto).

Otro aspecto que nos llama la atención de lo hasta aquí estudiado es el papel que juega el concepto de *prestación*, como objeto de la obligación. Respecto a ésta, DIEZ PICAZO & GULLÓN¹⁵² nos exponen que “el objeto de la obligación es lo debido por el deudor y lo que el acreedor está facultado para reclamar. El deudor lo que debe en realidad es una conducta o un comportamiento, al que usualmente se le denomina *prestación*”. En igual sentido se expresa LETE del RÍO¹⁵³, quien afirma que “el objeto de la obligación es la *prestación*. Lo que el acreedor está facultado para reclamar (y recibir) y el deudor debe prestar es una conducta o

¹⁵¹ Artículo 1830 del Código Civil de la República de Nicaragua, promulgado por decreto del 1 de Febrero de 1904, publicado en el Diario Oficial No. 2148 del 5 de abril de 1904.

¹⁵² PICAZO, Luis & GULLÓN, Antonio; *Sistema de Derecho Civil*, Vol. II, Tecnos, Madrid, 2003, pág. 134.

¹⁵³ LETE DEL RÍO, José M., *Derecho de Obligaciones*, Vol. I, 3^{ra} ed., TECNOS S.A., Madrid, 1995, pág. 32

comportamiento” aunque, tal y como vimos líneas arriba, éste último entiende a la obligación como “de tipo patrimonial”.

Partiendo de la doctrina tradicional, el objeto de la obligación se solía entender como las cosas. Es así como nos topamos con un sector doctrinal que hablaba de cosas en sentido jurídico amplio, como toda realidad, corpórea o incorpórea, que puede ser materia de una relación jurídica cualquiera; asimismo, frente a esa posición otros restringían el concepto de cosa a los objetos materiales o de la naturaleza exterior, limitada en el tiempo y en el espacio, esto es, los que pueden ser materia de los derechos reales, excluyendo todo otro objeto del derecho; y finalmente la doctrina italiana que entendía a las cosas como toda entidad, material o inmaterial, que tenga una existencia autónoma y pueda ser sometida al poder de las personas como medio para satisfacer una utilidad, generalmente económica¹⁵⁴.

Sin embargo, el Derecho moderno reconoce que el verdadero objeto directo e inmediato de la obligación será la conducta o comportamiento del deudor a la cual se le denomina *prestación*.

Ahora bien, volviendo al artículo 1830 de nuestro Código Civil antes citado, el mismo dispone que: “*obligación es la relación jurídica que resulta de la ley o de dos o más voluntades concertadas, por virtud de la cual puede una persona ser compelida por otra a dar alguna cosa, a prestar un servicio o a no hacer algo*”¹⁵⁵. En otras palabras, la prestación consistirá de acuerdo a nuestro Derecho en un comportamiento por parte del deudor de *dar, hacer o no hacer* alguna cosa.

¹⁵⁴ Vid, CASTÁN TOBEÑAS, José; *Derecho Civil Español Común y Foral*, REUS, T-I, Vol. II, Madrid, 1952, pág 364-365.

¹⁵⁵ Artículo 1830 del Código Civil de la República de Nicaragua, promulgado por decreto del 1 de Febrero de 1904, publicado en el Diario Oficial No. 2148 del 5 de abril de 1904.

Existe una vieja polémica acerca de si es esencial o no al concepto de obligación que la prestación debida tenga un carácter patrimonial. Así por ejemplo se ha señalado que un *facere* incoercible, es decir, que no pueda ser obligado el deudor a ejecutarlo contra su voluntad, que no tuviese posible traducción económica para indemnizar al acreedor por el incumplimiento, es algo que queda fuera del ordenamiento jurídico¹⁵⁶.

Al respecto, evitando extendernos más de lo necesario, nos auxiliamos de dos opiniones de grandes juristas de antaño que en su momento expusieron puntos de vista sustanciales, al respecto, para la doctrina privatista.

Así, de acuerdo a IHERING, basta que responda a un interés serio y digno de tutela por el Estado. Este brillante jurista afirmó que en las condenas judiciales el dinero no sólo tenía función de mero equivalente de la prestación incumplida: los jueces podían dictar condenas de dinero también con función de pena, imponiendo ésta al deudor para constreñirlo al cumplimiento de la obligación, o con función de satisfacción, cuando con tal pena no fuera posible compeler al deudor, a la realización de la prestación, asignándole al acreedor una suma de dinero en satisfacción de su interés, no valorado pecuniariamente sino de modo equitativo y sometido a la libre apreciación del juzgador. Con ello, las promesas no valuables en dinero pueden tutelarse de modo coactivo¹⁵⁷.

Por otro lado, HELWIG y SCIALOJA¹⁵⁸, distinguieron la prestación en sí misma y el interés que puede tener el acreedor en recibirla. En cuanto a la prestación en sí misma estiman que debe tener un valor patrimonial directo o indirecto, pero el

¹⁵⁶ Vid, PICAZO, Luis & GULLÓN, Antonio; *Sistema de Derecho Civil*, Vol. II, Tecnos, Madrid, 2003, pág. 122.

¹⁵⁷ Vid, DÍAZ PAIRÓ, Antonio; *Teoría General de las Obligaciones*, Vol. I, Instituto Politécnico Nacional, México D.F., 1997, pág. 39.

¹⁵⁸ Vid, para ello los comentarios hechos por DÍAZ PAIRÓ, Antonio; *Teoría General de las Obligaciones*, Vol. I, Instituto Politécnico Nacional, México D.F., 1997, pág. 39.

interés del acreedor en recibirla puede ser patrimonial o no, bastando que sea serio y digno de protección jurídica.

Con ello, a pesar que la prestación no posea un valor económico, existen diversos instrumentos jurídicos a disposición del acreedor en defensa de su interés. Con ello, nos es posible pensar en algún tipo de clausula penal que constriña al deudor a la realización de la prestación para no incurrir en tal pena pecuniaria o bien, algún tipo de indemnización por los daños o perjuicios que haya causado al acreedor su incumplimiento. Todo ello, sin necesidad que la prestación, propiamente dicha sea de contenido ni naturaleza pecuniaria.

Así, podemos concluir toda esta perífrasis analítico-conceptual, citando a DÍAZ PAIRÓ¹⁵⁹ quien describe a la obligación como “una relación jurídica en virtud de la cual una persona debe desplegar o no desplegar cierta actividad para satisfacer un interés privado de otra, quien en caso de incumplimiento de ese deber por el deudor puede obtener del patrimonio de éste, mediante el procedimiento judicial adecuado, la propia prestación debida o, en su defecto, el valor que tiene para él”. Con todo ello, nos es posible distinguir a la obligación de otros deberes jurídicos, que también se suelen denominar en el lenguaje vulgar obligaciones.

2.2.3. El Derecho subjetivo

Finalmente no podemos dejar de lado el definir al derecho subjetivo como parte integrante de esta obligación a la que nos referíamos. De tal manera que, OSSORIO y FLORIT & CABANELLAS de las CUEVAS¹⁶⁰ lo definen como el “conjunto de facultades que corresponden al individuo y que este puede ejercitar

¹⁵⁹ DÍAZ PAIRÓ, Antonio; *Teoría General de las Obligaciones*, Vol. I, Instituto Politécnico Nacional, México D.F., 1997, pág. 23.

¹⁶⁰ CABANELLAS de la CUEVAS, Guillermo & OSSORIO y FLORIT, Manuel, *Diccionario de Derecho*, Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 2007, pág.436.

para hacer efectivas las potestades jurídicas que las normas legales le reconocen”.

Al respecto, CASTÁN TOBEÑAS¹⁶¹ nos explica que en su sentido más general, derecho subjetivo es la facultad reconocida y garantizada a una persona por el ordenamiento jurídico. En este sentido, todo derecho subjetivo es la correspondencia de un deber jurídico, y supone una norma que lo delimite y garantice. Aunque, no se debe excluir la posibilidad de deberes sancionados por el ordenamiento jurídico y que lleven consigo una ventaja, un interés, una protección para determinada persona, sin que exista derecho subjetivo. Como estos los hay comúnmente en el derecho público, lo cual nos llevaría al crédito tributario como una potestad, tal y como veremos al tratar el Poder tributario. Sin embargo, también puede darse en la esfera misma del Derecho privado.

En definitiva, podemos afirmar que, se habla de derecho subjetivo cuando el precepto jurídico, o, en otros términos, la coercibilidad de una norma establecida a favor de alguien, se deja a la iniciativa y libre disposición de él. El derecho subjetivo equivale al poder exclusivo conferido a una persona para actuar en su propia ventaja la tutela jurídica¹⁶². O bien, tal y como apunta DE CASTRO¹⁶³ respecto al derecho subjetivo en el Derecho español, éste “es la situación de poder concreto concedida a la persona, como miembro activo de la comunidad jurídica y a cuyo arbitrio se confía su ejercicio y defensa”.

De esta manera vemos como, los derechos subjetivos establecidos a favor de alguien, ponen a disposición e iniciativa de éste la coercibilidad de una norma. De tal forma que, se dota al mismo de un poder de actuación para hacer efectivo su

¹⁶¹ Vid, CASTÁN TOBEÑAS, José; *Derecho Civil Español Común y Foral*, REUS, T-I, Vol. II, Madrid, 1952, págs. 17-18.

¹⁶² CASTÁN TOBEÑAS, José; *Derecho Civil Español Común y Foral*, REUS, T-I, Vol. II, Madrid, 1952, pág.19.

¹⁶³ *Derecho Civil de España*, 2º ed., pág. 573.; citado por CASTÁN TOBEÑAS, José; *Derecho Civil Español Común y Foral*, REUS, T-I, Vol. II, Madrid, 1952, pág. 19.

crédito. Con ello podemos apreciar un papel activo del acreedor para exigir y defender su interés.

Sin embargo, es importante el tener presente lo que manifestaba DÍAZ PAIRÓ¹⁶⁴ en el concepto de obligación que acogíamos líneas arriba. De tal manera que, dichos instrumentos, a favor del acreedor, para la defensa de su interés, serán ejercitables *en caso de incumplimiento* por parte del deudor, en cuyo supuesto, el acreedor satisfacerse *del patrimonio de éste, mediante el procedimiento judicial adecuado, la propia prestación debida o, en su defecto, el valor que tiene para él.*

De tal manera que, por la misma naturaleza de estos medios o instrumentos que se ponen a disposición del titular del derecho subjetivo, así como la misma mecánica de las obligaciones, donde entra en juego la voluntad del deudor de realizar la prestación, resulta inconcebible pretender su ejercicio desde el nacimiento de la obligación, desde que esta se constituya. Sino que, se dispondrá de ellos para su eventual ejecución, en caso de incumplimiento, de ser el caso, como mecanismo de defensa o garantía del crédito. En otras palabras, se cuenta con el derecho al crédito y a la garantía del mismo, pero estos segundos serán ejecutables una vez que se incurra en las causales que lo ameriten, eso no excluye que su tenencia a disposición.

2.2.4. Crédito y Deuda

Finalmente, teniendo presente los diversos conceptos que hemos venido estudiando, y la no patrimonialidad de la prestación de la obligación, consideramos importante el referirnos propiamente a los conceptos de deuda y crédito.

¹⁶⁴ Vid, DÍAZ PAIRÓ, Antonio; *Teoría General de las Obligaciones*, Vol. I, Instituto Politécnico Nacional, México D.F., 1997, pág. 23.

Al hablar en estos términos, coloquialmente, hemos de percibir cierto carácter pecuniario en los mismos. Sin embargo, debemos estar claros que al referirnos en términos legales, la concepción de los mismos se mantiene siempre fiel a todo lo que hemos venido discutiendo.

Así, para evitar circunloquios innecesarios hacemos uso de un diccionario jurídico competente, de tal forma que, OSSORIO y FLORIT & CABANELLAS de las CUEVAS¹⁶⁵ definen al crédito “como el derecho que tiene una persona, llamada *acreedor*, de exigir de otra, denominada *deudor*, un determinado comportamiento”. A su vez, conceptualizan a la deuda como “contrapartida del *crédito*”, como la “prestación debida” o en fin, como una “obligación de hacer, o hacer o dar una cosa, con frecuencia, dinero”.

Con ello, podemos afirmar que estos conceptos serán entendidos como la prestación vista desde dos planos distintos. El crédito desde el punto de vista activo, del acreedor, y la deuda, será por ende, esta misma prestación desde el punto de vista opuesto, el del deudor de la misma como sujeto pasivo del vínculo obligacional.

2.3. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

Teniendo presente los anteriores conceptos generales de la relación jurídica y nuestras pequeñas observaciones, podemos proseguir con el estudio de la relación jurídico-tributaria. De tal manera que, es menester el realizar un análisis diligente del crédito tributario y la misma relación, rescatando, a medida de los posible, ciertos aspectos básicos de la teoría civilista antes tratada. Para así, adecuarlos a la ciencia jurídica tributaria, dentro de la relación jurídica que nos

¹⁶⁵ CABANELLAS de la CUEVAS, Guillermo & OSSORIO y FLORIT, Manuel, *Diccionario de Derecho*, T-I, Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 2007, pág. 341.

competete, entendiendo al crédito tributario como un derecho subjetivo *sui generis* al tratarse de un *vinculum iuris* de Derecho público.

De tal manera, a pesar de la función de orden público o social que cumple el Derecho tributario, entendida ésta como el poder-deber de establecer, aplicar y hacer efectivos los tributos que procuran al Estado de los medios económicos necesarios para desarrollar el resto de sus tareas. FERREIRO¹⁶⁶ nos llama a no centrar el estudio de esta ciencia jurídica en dicha función. Ya que, al centrar el estudio en el poder del Estado y en su reconocimiento como alma y núcleo de las funciones que realiza, se olvida que, en un Estado de Derecho, Estado y ciudadanos están igualmente sometidos al ordenamiento y se relacionan en pie de igualdad, con igual sometimiento a la Ley, en las situaciones concretas en que, según ésta, pueden estar colocados.

En otras palabras, apunta el español, puede entrañar el peligro de que se olvide, en definitiva que el tributo no se configura jurídicamente, en el actual modo de entender el Estado de Derecho, como una relación de poder, sino como una relación entre iguales ante la Ley.

2.3.1. Concepto

Habiendo hecho esta salvedad, recurrimos al Derecho positivo para encontrar una orientación hacia el concepto de la relación jurídico-tributaria. Con ello, arribamos a la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

La cual, en su Título II, De la Relación Tributaria, artículo 12, nos ofrece un concepto de Obligación Tributaria, la cual define como: “...la relación jurídica que

¹⁶⁶ Vid, FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, págs. 463 y ss.

emana de la ley y nace al producirse el hecho generador, conforme lo establecido en el presente Código, según el cual un sujeto pasivo se obliga a la prestación de una obligación pecuniaria a favor del Estado, quien tiene a su vez la facultad, obligación y responsabilidad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure con garantías reales y las establecidas en este Código para respaldo de la deuda tributaria, entendiéndose ésta como el monto total del tributo no pagado, más los recargos moratorios y multas cuando corresponda. La Obligación Tributaria es personal e intransferible, excepto en el caso de sucesiones, fusiones, absorciones, liquidaciones de sociedades y de solidaridad tributaria y aquellas retenciones y percepciones pendientes de ser enteradas al Fisco, como casos enunciativos pero no limitativos”.

Este concepto nos hace recordar lo antes estudiado de la obligación como un *vínculo*, como una *relación jurídica* entre dos personas, en la que una de ellas (llamada acreedor o titular del derecho subjetivo de crédito) se encuentra facultado para exigir de la otra (denominado deudor o titular del deber o deuda) un determinado comportamiento (o prestación) consistente en hacer o abstenerse de hacer una cosa, y de cuyo cumplimiento responde éste con su patrimonio.

En este mismo sentido, de acuerdo a nuestro Código Tributario, la obligación tributaria será el vínculo obligacional que se establece entre el Estado o demás entidades públicas como sujeto activo y el contribuyente (o demás figuras especiales como el responsable, sea esta persona natural o jurídica), como sujeto pasivo. Donde el primero tiene la facultad, obligación y responsabilidad de exigir la prestación frente al sujeto pasivo.

Ahora bien, este concepto hace alusión tanto al crédito tributario, como a la obligación en estricto sentido, como el deber de cumplir la prestación pecuniaria a

favor del Estado. Asimilando de esta manera a la obligación tributaria propiamente como un vínculo obligacional, o bien, como “el molde jurídico-formal del tributo”¹⁶⁷

Sin embargo, nos llama la atención que nuestro Código Tributario, dentro dicho Título II “De la Relación Tributaria”, al tratar al sujeto pasivo en su artículo 16, lo describe como: “*el obligado en virtud de la ley, al cumplimiento de la obligación tributaria y cualquier otra obligación derivada de esta, sea en calidad de contribuyente o de responsable*”¹⁶⁸.

Con ello, si nos referimos a un sujeto pasivo (como elemento subjetivo de la relación) es porque éste se encuentra dentro de una relación jurídica (en este caso de orden tributario). Con lo cual, en calidad de sujeto pasivo y por ende, dentro de dicha relación jurídico-tributaria, encontramos además de la *obligación tributaria* antes referida, *otras obligaciones derivadas de esta*.

Esta observación nos reconduce al Título IV “Deberes y Obligaciones de los contribuyentes y responsables recaudadores”, donde, por ejemplo, el artículo 102 denominado: *Deberes generales*, nos ofrece una lista de cinco deberes, de entre los cuales podemos citar¹⁶⁹:

1. Presentar las declaraciones que por disposición de la ley estuvieren obligados, en los plazos y formas de ley;
2. Pagar los tributos establecidos por ley en los plazos definidos para ello;

¹⁶⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 463.

¹⁶⁸ Artículo 16 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

¹⁶⁹ *Vid.*, artículo 102 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

3. Llevar los registros contables adecuados a fin de sustentar los datos contenidos en sus declaraciones y garantizar los demás registros que la Administración Tributaria establezca conforme las disposiciones administrativas vigentes.

Tal y como podemos inferir, el segundo numeral hace alusión, propiamente, a la obligación tributaria pecuniaria antes aludida en el arto 12 de nuestro Código. Ello nos hace pensar que por *otras obligaciones derivadas de esta*, podríamos entender obligaciones como la declaración, liquidación, y demás descritas en dicho título.

Auxiliándonos un poco de la doctrina, nos podemos remitir al concepto que nos ofrece SANABRIA¹⁷⁰, quien describe a la relación jurídico-tributaria como un “vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladores de las obligaciones tributarias que permite al Fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”.

De tal forma que, concordante con las disposiciones legales que hemos venido tratando, el autor reconoce dentro de la relación un vínculo jurídico obligacional, el cual en este caso contará con múltiples obligaciones tributarias que permiten al Estado el hacerse del crédito tributario.

Sobre este aspecto FERREIRO apunta que para un sector muy significativo de la doctrina tradicional, y aún actual, “los diferentes vínculos y relaciones que acompañan de alguna forma a cada obligación tributaria pueden entenderse como

¹⁷⁰ SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 173.

el contenido de una relación jurídica compleja para la que debe reservarse el nombre de *relación jurídico-tributaria*¹⁷¹”.

Sin embargo, éste, recordando la distinción que hacía en su momento SÁINZ DE BUJANDA entre las normas que regulan lo que el tributo es y aquellas que regulan como ha de aplicarse, recalca la diferenciación entre las primeras como Derecho tributario material o sustantivo, y las segundas como Derecho tributario formal.

De este modo, FERREIRO ubica dentro del Derecho tributario material a las normas que regulan el nacimiento, los sujetos, el contenido y la extinción de la obligación tributaria, así como aquellas que regulan las demás obligaciones accesorias de carácter pecuniario y aquellas obligaciones accesorias, pecuniarias o no, derivadas de infracciones tributarias. Y, consecuentemente, dentro de las normas de Derecho tributario formal ubica al resto de normas que regulan el procedimiento que la Administración tributaria, el Estado y los administrados han de seguir en sus actuaciones para que las normas de Derecho tributario material sean efectivas. Como tales entiende, las normas que regulan la liquidación y recaudación de los tributos, régimen de revisión de los actos administrativos tributarios y procedimientos para hacer efectivas las sanciones tributarias.

Este punto de vista resulta llamativo. Pues, siguiendo esta lógica, estos derechos y obligaciones, deberes y poderes formales resultan meramente instrumentales, con lo cual no determinan en su realización el logro de un resultado de carácter final, sino que actúan como meros facilitadores de los resultados previstos por el Derecho tributario material.

De tal manera que, para concluir en un concepto de *relación jurídico-tributaria* debemos tener presente las opiniones de los juristas antes citados y el análisis

¹⁷¹ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 461.

hecho de nuestro Código Tributario, el cual no nos ofrece propiamente un concepto de esta relación, sino que se transporta a la definición de la obligación tributaria (como el vínculo obligacional principal de la misma) y reconociendo de forma tácita otro cuerpo de obligaciones derivadas de la principal dentro de la misma relación, lo cual hace de esta una relación compleja.

A su vez, es importante resaltar que la visión compleja del concepto de la relación jurídico-tributaria, no entra en contradicción con el reconocer el carácter formal o instrumental de unas obligaciones y el carácter esencial y material de otras, principalmente aquella que hemos venido entendiendo como obligación tributaria. En tal sentido, la obligación tributaria como obligación principal que se traduce en la obligación *pecuniaria* de pagar el tributo, que da sentido unitario al conjunto de vínculos jurídicos que forman parte de la misma relación jurídico-tributaria.

2.3.2. Nacimiento

Habiendo contemplado la problemática en torno al arribar a una definición de la relación jurídico-tributaria, pretender determinar el momento en el que ésta nace resulta una tarea tan compleja como conflictiva. Esto debido, a su vez, a las dificultades que surgen el entender a la misma como un cuerpo obligacional complejo, donde convergen la obligación tributaria como obligación principal pecuniaria y las demás obligaciones tanto materiales como formales, a las que nos referíamos.

De tal manera que, al tratar el presente tema, inexcusablemente surgen cierta problemática o discusión. En este sentido, el profesor PÉREZ De AYALA¹⁷², nos expone que de una parte, existe un planteamiento que admite la necesidad de una tipología plural de las situaciones jurídicas subjetivas pasivas, de contenido

¹⁷² PÉREZ de AYALA, José Luis; *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho Español*, DYKINSON, Madrid, 1997, pág. 33.

patrimonial. De otra parte, un planteamiento que podemos calificar de reduccionista, en virtud del cual todas las situaciones jurídicas subjetivas pasivas de contenido patrimonial se reducen a un solo concepto: el concepto de obligación.

Respecto a la nota de la patrimonialidad, tal y como pudimos advertir en la teoría privatista, esta suele ser solo una nota habitual, pero no excluyente y definidora de la prestación. De tal suerte que, volviendo a PÉREZ de AYALA¹⁷³, éste, haciendo un breve recorrido doctrinal respecto a la patrimonialidad de la obligación concluye en que lo esencial al concepto de ésta es que, correlativamente a ella, como situación del sujeto pasivo, exista una situación subjetiva del sujeto activo que pueda calificarse como derecho subjetivo de crédito.

Con estas palabras, lo que nos trata de explicar es que para que existan derechos subjetivos de crédito a favor de la Administración y contra el administrado, es menester que las pretensiones correlativas de la administración cuenten con una protección procesal autónoma e inmediata, un poder jurídico coactivo sobre la tutela jurídica estatal, dirigido a hacer efectivas aquellas pretensiones (a exigir el cumplimiento de aquellas obligaciones en forma autónoma e inmediata)¹⁷⁴.

Por otro lado, transportando todo esto al campo que nos compete en el presente estudio, el de los Impuestos sobre la Renta (IR), instituto jurídico en el cual por ley se establece la autoliquidación, PÉREZ DE AYALA¹⁷⁵ expone que “por haberse realizado el hecho imponible se dice que el contribuyente queda constituido en sujeto pasivo del tributo y sólo en el *deber* de autoliquidar y pagar. Todavía no ha nacido, sin embargo, una *obligación de pago*. Y ello, porque el Ente público no

¹⁷³ PÉREZ de AYALA, José Luis; *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho Español*, DYKINSON, Madrid, 1997, pág. 111.

¹⁷⁴ *Vid*, PÉREZ de AYALA, José Luis; *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho Español*, DYKINSON, Madrid, 1997, pág. 111.

¹⁷⁵ PÉREZ de AYALA, José Luis; *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho Español*, DYKINSON, Madrid, 1997, págs. 34-35.

puede, jurídicamente, exigir al contribuyente que autoliquide y abone el importe de lo liquidado. La ley sólo le atribuye (a dicho Ente público), las potestades administrativas de policía y sancionadora para *comprobar* si el deber se ha cumplido y, en caso negativo, para que sustituya la autoliquidación omitida por una liquidación de la propia Administración (no del sujeto pasivo contribuyente) imponiendo, además, la correspondiente sanción a este último, por su incumplimiento”.

Con ello, el jurista español nos trata de explicar que para que la Administración pueda hacer efectiva su pretensión de cobro del crédito tributario, es preciso que exista un acto liquidatorio. Lo que significa que desde que existe tal acto, y no antes, ya hay una acción administrativa para obligar al pago del tributo y, por tanto, existe el correspondiente derecho subjetivo de crédito, al que, *ahora sí*, se contrapone no ya un *deber*, sino una *obligación* de pagarlo por parte del contribuyente. O lo que es lo mismo: Del hecho imponible nace el *deber* de pagar; y del acto liquidatorio, la *obligación* de pagar.

Cabe destacar que todo este análisis que nos expone el autor español parte de una distinción fundamental entre deber jurídico particular y obligación, que PÉREZ DE AYALA deriva del estudio de variopintos autores. De acuerdo a su pensar: “No todo deber jurídico es una obligación. Para que el deber jurídico se convierta en obligación, es preciso que, frente al sujeto pasivo de dicho deber, exista un acreedor, titular de un derecho subjetivo de crédito, en virtud del cual pueda ejecutar su pretensión mediante un procedimiento legal establecido. Cuando ello ocurre el deber jurídico particular se transforma en obligación. En tanto que tal requisito falta (bien por ausencia de contraparte activa, bien porque ésta no es titular de una derecho subjetivo del crédito) el sujeto pasivo es, sólo, titular de un deber jurídico particular no obligacional¹⁷⁶”.

¹⁷⁶ PÉREZ de AYALA, José Luis; *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho Español*, DYKINSON, Madrid, 1997, págs.34

Este pensar, que nos expone el autor, resalta el carácter *obligacional* en el poder de *ejecutar su pretensión mediante un procedimiento legal establecido*. Pero entonces, esta *pretensión* no será más que el propio objeto de la obligación, en otras palabras, la misma *prestación*, objeto de la obligación, a la que hacíamos alusión líneas arriba. En definitiva, de acuerdo a esta lógica, para poder hablar de obligaciones será imprescindible el contar con dichos instrumentos jurídicos que doten de protección procesal autónoma e inmediata a la realización de la prestación.

Es por todo ello que, bajo todo este razonamiento, PÉREZ de AYALA¹⁷⁷ expresa que la obligación tributaria tiene su origen en la realización del hecho imponible. Y en virtud de ello, la ley tributaria liga a la realización de éste un deber jurídico de aplicar el tributo. Pero frente a él no se le concede al Ente público un *auténtico* derecho de crédito; por ello, manifiesta que, muchos autores entienden que aquel deber carece de naturaleza obligacional, no es una obligación.

De tal suerte que concibe a la obligación como un derecho abstracto que solo se concretará mediante la *liquidación* a partir de la cual, ya sí, la ley concede un derecho subjetivo de crédito al Ente público. Es decir, el acto liquidatorio (en sentido amplio) se configura así como una auténtica condición para que el hecho imponible produzca el efecto del *nacimiento de la obligación tributaria* y del *derecho de crédito* correlativo.

Todo este pensar se resume en:

- La obligación tributaria nace de la ley; tiene su origen en la realización del hecho imponible.

¹⁷⁷ Vid, PÉREZ de AYALA, José Luis; *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho Español*, DYKINSON, Madrid, 1997, págs. 110-113.

- Sin embargo, el derecho de crédito concreto del Ente público no existe (pleno como tal derecho subjetivo) desde el mismo momento en que el hecho imponible se realiza.
- Lo que determina que el hecho imponible surta este efecto es el ejercicio de la potestad administrativa de *liquidación* (o, en su caso, la *autoliquidación positiva*, sin ingreso de su importe practicada por el propio sujeto pasivo).

Será por tanto, a través de ese acto de liquidación (tanto liquidación como autoliquidación positiva y no ingresada) como la Administración o el propio sujeto pasivo determinen la cuantía de esa deuda material que por tanto ya no aparecerá expresada en términos abstractos o genéricos, sino que vendrá concretada en términos numéricos, como objeto del derecho de crédito del Ente público.

Ante todo este planteamiento elaborado que nos expone PÉREZ de AYALA, no nos queda más que, ir analizando las distintas afirmaciones para, así, alcanzar una mejor comprensión y apreciación de todas sus implicancias.

De tal manera que, primero que nada, el jurista español nos expresa respecto a la obligación, que lo esencial a su concepto es que correlativamente a ella, como situación del sujeto pasivo, “exista una situación subjetiva del sujeto activo que pueda calificarse como derecho subjetivo de crédito”. Siendo así, nos queda la duda de que situación subjetiva podrá calificarse de *derecho subjetivo de crédito*.

No debemos olvidar que el derecho subjetivo, tal y como alcanzamos a entender en su tratamiento sumario líneas arriba, viene enfocado propiamente en las *facultades*, en este caso de orden legal, con las que cuentan los sujetos para ejercer o hacer efectivos los derechos que las normas jurídicas le reconocen y confieren; por otro lado, el crédito, no será más que la misma prestación, objeto de la obligación, enfocada desde el ámbito del acreedor.

Siendo así, al acoplar ambas definiciones, entenderemos que, de acuerdo a PÉREZ de AYALA, lo esencial al concepto de la obligación será que el sujeto activo o acreedor de la misma cuente con las facultades conferidas por la ley para exigir y hacer valer la realización de la prestación.

A su vez, el autor continúa haciendo hincapié en esta *dinámica* de la relación jurídica respecto al derecho subjetivo del crédito al afirmar, que es “fundamental que las pretensiones correlativas de la administración cuenten con una protección procesal autónoma e inmediata, un poder jurídico coactivo sobre la tutela jurídica estatal, dirigido a hacer efectivas aquellas pretensiones”.

En este caso, vemos entendida la autonomía e inmediatez, a la que se refiere, en que dichos instrumentos jurídicos para la defensa y protección del crédito deberán estar a libre disposición e iniciativa del acreedor, como una nota característica de los derechos subjetivos. Sin perder de vista por ello, que en el caso de ciertos instrumentos de garantía del crédito, podrán ser ejecutados, siempre a libre disposición e iniciativa del acreedor, pero una vez se haya incurrido en su incumplimiento, cuando su naturaleza así lo exija.

Respecto a la liquidación, tal y como recordaremos PÉREZ de AYALA afirma que, antes de ésta, “todavía no ha nacido, una *obligación de pago*, porque el Ente público no puede, jurídicamente, exigir al contribuyente que autoliquide y abone el importe de lo liquidado. La ley sólo le atribuye (a dicho Ente público), las potestades administrativas de policía y sancionadora para *comprobar* si el deber se ha cumplido y, en caso negativo, para que sustituya la autoliquidación omitida por una liquidación de la propia Administración (no del sujeto pasivo contribuyente) imponiendo, además, la correspondiente sanción a este último, por su incumplimiento”.

Ahora bien, recordemos que las normas y deberes jurídicos no podrán invadir la conciencia humana y tomar las riendas de su albedrío. Por ello, las relaciones jurídicas, o bien, las obligaciones propiamente dichas, en las cuales la prestación consiste en *hacer*, perfectamente podrá incurrirse en el caso, en el cual, el deudor se niegue a realizar dicha prestación. Ante este supuesto, es posible ejercer ciertos mecanismos sancionadores y demás de orden legal, que en su trasfondo buscan compeler al sujeto pasivo al cumplimiento de la deuda, motivar a dicha conciencia. Mas ello jamás podrá garantizar (en el estricto sentido de la palabra) el crédito, en tanto en cuanto, no podrán determinar o definir la voluntad de este último. Con lo cual, se deja a disposición del acreedor el posible establecimiento de cláusulas penales o la exigencia del resarcimiento de los daños y perjuicios que dicho incumplimiento le haya generado, lo cual, de alguna manera (aunque no se haya cumplido propiamente la prestación) satisfacen su interés, o bien, como dijimos, lo resarcen.

Traemos todo esto a colación, motivados en el pensar que *todavía no ha nacido, una obligación de pago, porque el Ente público no puede, jurídicamente, exigir al contribuyente que autoliquide, sino solo podrá sustituir la autoliquidación omitida por una liquidación de la propia Administración (no del sujeto pasivo contribuyente)*. Pues, tal y como expusimos, las mismas obligaciones civiles no dejan de ser civiles por la incapacidad de asegurar, estrictamente, la realización de la prestación objeto de la obligación. Ya que ni la norma tributaria, ni cualquier otro tipo de norma legal, podrá jamás privar al deudor de su libre albedrío.

Sin embargo, no podemos perder de vista que esta obligación de liquidar no es más que una mera obligación formal, que, tal y como decíamos en su momento, es meramente instrumental, con lo cual, no determina en su realización, el logro de un resultado de carácter final. Es decir, en el supuesto que el sujeto pasivo se negase a la realización de la prestación de *hacer* (en este caso de autoliquidar), el establecimiento de sanciones no satisface el interés de la administración ya que el

interés, propiamente, de éste sujeto activo, no es la autoliquidación, sino que dicha autoliquidación (prestación de hacer) no es más que, una prestación instrumental, facilitadora de los resultados previstos por el Derecho tributario material: la *obligación tributaria* (principal).

Finalmente, del análisis hecho por PÉREZ de AYALA es importante la distinción de los conceptos de deber y obligación que hace. En este sentido, afirma que con el hecho imponible surge únicamente un simple *deber de pago* pero no es sino una vez hecha la correspondiente liquidación que nace la *obligación de pago* ya que desde que existe tal acto, y no antes, ya hay una acción administrativa para obligar al pago del tributo y, por tanto, existe el correspondiente derecho subjetivo de crédito. Lo que se resume en: del hecho imponible nace el *deber* de pagar; y del acto liquidatorio, la *obligación* de pagar.

Tal y como manifestamos un par de líneas arriba, negamos que por el simple hecho que la obligación carezca de posibilidad para asegurar el estricto cumplimiento de la prestación (entendiéndose en este caso la autoliquidación), ello no significará que deba dejar de denominarse como tal, y pasar a ser un simple *deber jurídico*, en términos generales. No obstante:

1. No podemos negar el carácter instrumental o facilitador de esta primera prestación, lo cual hace imposible, en caso de negativa de cumplimiento por parte del sujeto pasivo, el satisfacer el verdadero interés de la Administración pública como acreedor.
2. Resulta fundamental en una discusión doctrinaria de esta naturaleza, teniendo presente el primer punto que antecede, el valorar la verdadera finalidad teórica o práctica que pueda implicar denominar a las relaciones jurídicas formales como ésta (liquidación) bajo la expresión de *deber jurídico* u *obligación*.

Con ello, nos preguntamos si resulta útil, desde el punto de vista de alguna finalidad teórica o práctica trascendental, el denominar a estos *procedimientos*, *deberes* u *obligaciones*, de carácter formal, de una u otra manera.

2.3.3. Nuestras conclusiones

Después de todo este recorrido que hemos venido haciendo, todas estas posiciones y corrientes que hemos logrado analizar, consideramos, contamos con elementos suficientes para llegar a una conclusión fundada. De tal manera que, teniendo presente todo lo antes dicho, debemos continuar con las siguientes reflexiones.

Perfectamente puede darse casos en los que se incurre en el hecho imponible, y con ello, surgen una serie de *deberes* de carácter formal como la autoliquidación (en su caso) a la que nos hemos venido refiriendo, así como la propia sanción en caso de incumplimiento. No obstante, la obligación tributaria (entendida esta como el pago del impuesto) no resulta exigible. Asimismo, la norma contempla supuestos en los cuales, a pesar de no haberse incurrido en el hecho imponible, la Administración pública, en virtud de la norma jurídico-tributaria exige la presentación de documentación e información, estando habilitado, en caso de incumplimiento, al establecimiento consecuente de las sanciones correspondientes¹⁷⁸.

Todo ello nos hace reflexionar, ¿qué hace de la *relación jurídico-tributaria* digna de tal apelativo? Pensemos entonces, tomando en cuenta todo lo estudiado, el término *relación*, se refiere no más que al *vínculo* entre dos o más sujetos quienes se verán unidos o relacionados en razón de un *interés*.

¹⁷⁸ Para tener noción de estos últimos ejemplo véase los supuestos planteados por PÉREZ de AYALA en *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho Español*, DYKINSON, Madrid, 1997, págs. 115-119.

¿Podrá ser este interés aquel objeto de un *deber*, o se limita exclusivamente a las *obligaciones*? Tal y como pudimos apreciar, los *deberes jurídicos* llevan de por medio la imposición de un comportamiento, por una norma legal, por un contrato o por un tratado, a una persona a favor de otra, quien en caso de incumplimiento estará sujeto a sanciones de orden legal.

Sin embargo, de todo lo antes estudiado podemos sustraer que, lo que diferencia a los deberes jurídicos de las obligaciones, como *vínculos obligacionales*, es su dinamismo, la existencia de un derecho subjetivo a disposición del acreedor, que le faculte el *actuar*, de forma tal, que le sea posible coaccionar para el cumplimiento de la prestación y la satisfacción de su interés, mediante los instrumentos y procedimientos legales establecidos.

Ahora bien, ¿qué hace de esta *relación* una *relación jurídico-tributaria*?, pensemos en otra cosa, ¿qué hace de las *normas*, *normas jurídico-tributarias*? El asunto es simple, podemos afirmar que el regirse de acuerdo a los principios propios de las ciencias jurídico-tributarias y *normar* el contenido de las mismas, regulando su objeto, hace de éstas: verdaderas *normas jurídico-tributarias*.

Siendo así, teniendo presente que las *relaciones jurídicas* constituyen “una relación de la vida practica a la que el Derecho objetivo da significado jurídico, atribuyendo determinados efectos, o en otros términos, una relación de la vida real, protegida y regulada, en todo o en parte por el Derecho¹⁷⁹”. Lo que hará de una relación jurídica, una relación jurídico-tributaria consistirá simplemente en que estas normas que regulen y protejan dichas relaciones sean de naturaleza jurídico-tributarias, o bien, estas relaciones le interesen al Derecho tributario como ciencia jurídica que es.

¹⁷⁹ CASTÁN TOBEÑAS, José; *Derecho Civil Español Común y Foral*, REUS, T-I, Vol. II, Madrid, 1952, págs. 5-7.

Cabe destacar que, a pesar de las críticas que se le puedan o quieran hacer a este concepto que tomamos prestado de CASTÁN TOBEÑAS, a pesar que se pretenda afirmar que no toda relación o realidad regulada por el Derecho constituye una relación jurídica, es innegable que toda relación jurídica estará regulada o al menos le interesará (en el caso de contratos atípicos) al Derecho.

Siendo así, afirmamos, a manera un poco aventurera, mas no despreocupada, que la relación jurídico-tributaria existirá por el simple hecho de existir normas de esta naturaleza tributaria, que vinculen, ya sea por medio de deberes jurídicos u obligaciones, a un administrado con el Estado.

Con ello debemos tener presente ciertas reflexiones:

1. Sabiendo que la obligación tributaria, que tiene por objeto el pago del impuesto, será, irrefutablemente, la obligación principal de lo que podríamos denominar, en sentido amplio como: relación jurídico-tributaria¹⁸⁰.
2. Teniendo presente que la relación jurídico-tributaria, en sentido amplio, no será más que un vínculo jurídico-tributario, en el cual, el Estado como sujeto activo de la relación, podrá exigir por parte del administrado (sujeto pasivo) cierto comportamiento (*dar, hacer o no hacer*) en virtud de la norma tributaria, de la cual a su vez, nacerá el propio vínculo de orden público.

¹⁸⁰ Cabe destacar que esta equiparación de la obligación tributaria como relación jurídico-tributaria trae consigo múltiples inconvenientes, y por ello, nuestra ley es sabia al determinar al hecho imponible como elemento determinante de obligación tributaria y no la relación jurídico-tributaria en sí. No obstante, obligados ante propósitos didácticos, teniendo a la obligación tributaria como el centro y razón de ser de toda la relación jurídico-tributaria, hacemos este parangón para poder ofrecer una visión amplia de los demás vínculos que se ven inmerso dentro de dicha relación, los cuales a su vez se ven estrechamente vinculados. A esto nos referiremos con mayor detalle al tratar el hecho imponible.

3. Recordando que nuestro Derecho positivo al tratar ésta relación jurídico-tributaria se limita a definir a la obligación tributaria¹⁸¹.
4. Que las mismas normas tributarias establecen otros vínculos contenedores de derechos y obligaciones (en sentido amplio), distintos a los de la obligación tributaria, entre la Administración pública y los administrados.
5. Teniendo presente que muchos de estos vínculos ajenos a la obligación tributaria, son de carácter formal, donde solo sirven como facilitadores para la realización de la obligación tributaria principal.
6. Que resulta un tanto forzado el pretender denominar a estas *obligaciones accesorias* como verdaderos vínculos obligaciones, en tanto en cuanto, en caso de incumplimiento se hace dificultoso la satisfacción o resarcimiento del verdadero interés del sujeto activo (Administración pública) por perseguir únicamente un fin mediático para el mismo.
7. Y finalmente que de acuerdo al concepto de los deberes jurídicos, estos también podrán ir acompañados de sanciones en caso de incumplimiento.

Consideramos que este tipo de procedimientos formales contemplados por la ley, como la autoliquidación serán calificables únicamente de deberes jurídicos, y no obligaciones. De tal forma que constituirán un deber jurídico que emana de la norma formal y que en caso de incumplimiento se establecerá, en base a la misma ley, una sanción procedimental, concordante con la naturaleza del mismo deber en razón del cual se impone.

Dicho esto, nos resta evacuar el quid del asunto ¿Cuándo nacerá verdaderamente, entonces, la relación jurídico-tributaria?

¹⁸¹ Lo cual hace de manera acertada, tal y como apuntábamos en la anterior nota al pie.

Queda claro que, entender la relación jurídico-tributaria en éstos extremos, nos obliga a aceptar que cualquier tipo de disposición tributaria que dote al Estado (como sujeto activo) de algún tipo de *derecho* o *potestad* para exigir un cierto comportamiento, de orden jurídico-tributario, por parte de una persona natural o jurídica (sea ésta nacional, no nacional, residente o no residente de dicho Estado, siempre que éste último tenga un interés económico-tributario amparado en la misma ley que los vincula), será, consecuentemente, una relación jurídico-tributaria.

No obstante, nos es imposible separar, de forma independiente, a ciertos vínculos o deberes jurídicos de carácter formal o instrumental, ya sea entre sí (como el caso de la liquidación y su respectiva sanción en caso de incumplimiento a la que nos referíamos por su misma mecánica funcional subsidiaria y dependiente); ya sea separar a estos deberes que emanan de normas formales, de aquellas obligaciones principales de las cuales derivan, lo que sería en el Impuesto sobre la Renta, separar a la autoliquidación de la obligación tributaria.

Por ello, veremos a la obligación tributaria comprendida dentro de una relación jurídico-tributaria compleja. Donde, el nacimiento de dicha obligación tributaria principal determinará el nacimiento de la misma relación que la contiene. Aunque resulta importante aclarar que el resto de vínculos contenidos en ella, existirán en dependencia de las circunstancias que se generen alrededor de la obligación principal de acuerdo a la ley tributaria.

De tal forma que la relación jurídico-tributaria en cuestión, nacerá cuando nazca la obligación tributaria. Pero ¿Cuándo nace esta obligación? La misma ley nos lo determina. El artículo 12 del Código Tributario define a la obligación tributaria como “*la relación jurídica que emana de la ley y nace al producirse el hecho generador...*”.

Sin embargo, a pesar que el legislador nos defina la realización del hecho imponible como el momento de nacimiento de la obligación tributaria, no podemos dejar de lado todo lo que, de manera razonada, nos ha venido exponiendo PÉREZ de AYALA¹⁸² respecto al perfeccionamiento de la obligación en sus efectos.

Así, el autor subraya que, tomando como parámetro la doctrina clásica sobre los actos jurídicos, que conceptualmente, una cosa es la existencia del acto jurídico y otra su perfección. Cabe que existan actos que sean perfectos jurídicamente desde su nacimiento; y cabe que el acto jurídico exista como tal, pero imperfecto. Porque, recordémoslo, según algunos autores, un acto jurídico se perfecciona cuando adquiere plena *eficacia* jurídica.

Por otro lado, respecto a la interrelación entre Derecho formal y material, SCHICK manifiesta que “la diferenciación entre derecho material y derecho procedimental, en el ámbito del derecho administrativo y, por tanto, del derecho tributario, es problemática y discutida. Pero, según la conocida regla empírica, que uno regla el camino y otro la meta, aquella es por principio posible. Por otra parte, ambos ámbitos jurídicos se relacionan de múltiples formas, se superponen y entremezclan en una especie de proceso osmótico. El derecho procedimental, según una usual formulación, tiene una función de servicio frente al derecho material; pero, por otra parte, éste solo puede realizarse mediante un procedimiento. Sin procedimiento, el derecho material sería *lex imperfecta*¹⁸³”.

Unidas estas dos ideas antes referidas: relación entre Derecho formal y material; y el perfeccionamiento de los actos jurídicos al adquirir plena eficacia, podemos

¹⁸² Vid, PÉREZ de AYALA, José Luis; *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho Español*, DYKINSON, Madrid, 1997, pág. 125.

¹⁸³ SCHICK, (W); Aspectos de una unificación del Derecho procedimental tributario en Europa; citado por PÉREZ de AYALA, José Luis; *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho Español*, DYKINSON, Madrid, 1997, págs. 130-131.

afirmar que aunque se haya realizado el hecho imponible, y el Ente público, con ello, haya adquirido el derecho a la correspondiente prestación tributaria, mientras no exista acto liquidatorio la Administración pública carece de un verdadero derecho subjetivo efectivo (tomando en cuenta su dinamismo) sobre dicho crédito. “Solo en la medida en que el crédito está liquidado, tiene el Ente acreedor ese derecho de acción, de su derecho de crédito y solo por la cuantía que resulte de la liquidación administrativa practicada previamente¹⁸⁴”.

Con todo ello, nos tomamos el lujo de terminar la presente discusión con, exactamente, las mismas palabras que PÉREZ de AYALA¹⁸⁵ concluye su estudio: “El hecho imponible no es un hecho jurídico perfecto, en sus efectos, por cuanto carece, en sí mismo, de la eficacia necesaria y suficiente para dotar a aquel crédito de todo el contenido jurídico que, como derecho subjetivo le corresponde”, pero no por ello deja de ser el elemento constitutivo y determinante de la obligación tributaria.

2.4. CARACTERÍSTICAS

Hasta este punto, ya tenemos a disposición un concepto de relación jurídico-tributaria, la cual debemos subrayar, deberá ser tomada como tal aquella que contenga a la obligación tributaria principal. Siendo así, a continuación nos dedicaremos a resaltar ciertas notas delineadoras del concepto y contenido de la relación jurídico-tributaria que determinan sus características.

¹⁸⁴ PÉREZ de AYALA, José Luis; *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho Español*, DYKINSON, Madrid, 1997, págs. 135.

¹⁸⁵ PÉREZ de AYALA, José Luis; *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho Español*, DYKINSON, Madrid, 1997, págs. 136.

2.4.1. De carácter público

Afirmar que la relación jurídico-tributaria consiste en una obligación de Derecho público, no resulta en lo absoluto nuevo a este punto. Lo introdujimos como desde el tratamiento del Derecho financiero, lo hemos venido desarrollando dentro del Derecho tributario, y repitiendo junto con la historia del tributo.

La cuestión es simple, el sujeto acreedor de la prestación, el sujeto activo de la misma siempre será el Ente público, será el Estado. Quien a través de la misma relación, se hará de los medios necesarios para cumplir sus propias funciones de orden público.

2.4.2. *Ex lege*

Tal y como hemos venido repitiendo a lo largo del presente estudio, desde la antigüedad el tributo ha venido siendo una prestación establecida mediante ley, de ahí el aforismo latín antes citado: *Nullum tributum sine lege*. Precisamente por ello, la relación jurídica que nazca en razón de un tributo (relación jurídico-tributaria) deberá ser una relación que emane de la ley, en otras palabras, una relación *ex lege*.

Sin embargo, las relaciones legales o *ex lege*, con contenido obligacional, no solo resultan de la ley sino que también deben estar unidas a la realización de un hecho que el Derecho positivo le da la calidad de generador de ese vínculo obligacional¹⁸⁶.

¹⁸⁶ Vid, SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 174.

Es aquí donde entra en juego el hecho imponible establecido por la norma tributaria, como determinante del nacimiento de la propia relación jurídico-tributaria.

2.4.3. Personal y no real

Esta característica la podemos sustraer de la misma Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, artículo 12 citado *sopra*: “...*La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure con garantías reales y las establecidas en este Código para respaldo de la deuda tributaria, entendiéndose ésta como el monto total del tributo no pagado, más los recargos moratorios y multas cuando corresponda...*”.

De tal manera que, tal y como expresábamos al ofrecer un concepto de la relación jurídico-tributaria, esta consiste en un vínculo obligacional entre un sujeto activo, llámese Estado, y un sujeto pasivo, sea esta una persona natural o jurídica. Sin embargo, cierta doctrina minoritaria reconoce una *relación real* aplicable en el campo de los Derecho Aduaneros y el Impuesto Inmobiliario. En este sentido, se pretende sostener que en los derechos aduaneros, el vínculo jurídico recae sobre las mercaderías y no sobre las personas naturales o jurídicas.

Sin embargo, no debemos confundir el sujeto vinculado con el objeto del impuesto. De tal manera que, recurriendo al Acuerdo Número 023-2003, Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), Tegucigalpa, M.D.C., 28 de enero de 2003. Este cuerpo normativo que rige la materia aduanera en Nicaragua, dispone expresamente en su artículo 26 que “*Las obligaciones aduaneras están constituidas por los conjuntos de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen **entre el Estado y los particulares**, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero. Las obligaciones tributarias aduanera está constituida por los derechos e impuestos exigibles en la importación o*

exportación de mercancías...”. A su vez, el artículo 29 de este mismo cuerpo se ocupa de definir al sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria aduanera, estableciendo que “*el sujeto activo de la obligación tributaria aduanera es el Estado y sujeto pasivo es el declarante y quienes resulten legalmente responsables del pago de la misma*”. Con lo cual no nos queda duda que se trata de una relación personal y no real.

Finalmente, respecto a las disposiciones que autorizan el derecho de secuestro aprehensión de las mercaderías que no solo rigen en materia aduanera sino también en numerosos gravámenes al consumo (ejemplo de ello alcoholes y tabaco) tal y como apunta SANABRIA¹⁸⁷ son medidas de garantía o privilegio a favor del Fisco, pero no son inherentes a la naturaleza jurídica de la obligación, lo cual concuerda con el artículo 12 del Código Tributario antes referido¹⁸⁸.

2.4.4. Compleja

Primero que nada, debemos estar claros que por relación compleja nos referimos a una relación con pluralidad de sujetos o pluralidad de obligaciones y deberes, en contraposición con la relación simple. De tal manera que, ésta, se trata de una relación en la que incurren un solo sujeto activo, el Estado, y el contribuyente o demás responsables como pasivo.

Por otro lado, con todo lo estudiado respecto al concepto y nacimiento de la relación jurídico-tributaria nos resulta repetitivo recaer en este punto. Tal y como hemos estudiado, la relación jurídico-tributaria estará constituida por una

¹⁸⁷ Vid, SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 178.

¹⁸⁸ “...La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure con garantías reales...” Vid, Artículo 12 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

obligación principal: *la obligación tributaria*; y una serie de demás deberes y obligaciones que derivados de ésta.

Así, volvemos al artículo 12 del Código Tributario que define a la obligación tributaria como “...*la relación jurídica que emana de la ley y nace al producirse el hecho generador, conforme lo establecido en el presente Código, según el cual un sujeto pasivo se obliga a la prestación de una obligación pecuniaria a favor del Estado, quien tiene a su vez la facultad, obligación y responsabilidad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria...*”.

A su vez, no podemos obviar el resto de deberes y lo que denomina nuestro Código como *obligaciones derivadas*¹⁸⁹ que forman parte de esta misma relación jurídico-tributaria.

2.4.5. Una relación central

Es importante destacar que esta relación jurídico-tributaria contiene un vínculo obligacional principal, que será la *obligación tributaria*. Y respecto a las demás SANABRIA¹⁹⁰ pone de ejemplo la relación de reembolso, las relaciones que surgen de la actividad administrativa tributaria, las relaciones que aparecen a consecuencia de un ilícito penal tributario y las relaciones procesales tributarias.

Cabe destacar que dentro de la calificación de obligaciones principales y accesorias, entendidas las primeras como aquellas que gozan de existencia propia o independiente, y las accesorias como las que dependen de otra principal, a la se encuentran subordinadas y complementan o garantizan: ejemplo la obligación del fiador a pagar en caso que incumpla el deudor. En un primer momento podríamos

¹⁸⁹ Vid, artículo 16 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

¹⁹⁰ Vid, SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, págs. 177-178.

considerar a la obligación de declarar o auto-liquidar como la obligación principal en razón de la cual dependerá la obligación de pago de los impuestos.

Sin embargo, la obligación del pago del tributo no está subordinado al cumplimiento o no de la obligación de autoliquidar y declarar, sino que el nacimiento o no de la obligación tributaria (de pagar), tal y como vimos, dependerá directamente del hecho imponible. La liquidación en este caso solo permitirá el perfeccionamiento del derecho subjetivo sobre el crédito. De tal forma que, independientemente de si esta autoliquidación se cumpla o no, la obligación tributaria no deja de existir por ello, ya que el incumplimiento de dicha autoliquidación tendrá sus propias consecuencias.

Es por ello que resulta importante el aclarar cómo debemos entender esta subordinación a otra obligación, pues la doctrina reconoce dos tipos, a saber: obligaciones complementarias, que sirven de apéndice para el perfeccionamiento de la principal; y las de garantía, que como su nombre lo indica, sirven para salvaguardar la obligación principal.

Siendo así, no cabe duda que la liquidación (entendida con el término la autoliquidación con la ley así lo exija) constituirá una obligación¹⁹¹ complementaria, en cuanto sirve de apéndice al perfeccionamiento de la obligación tributaria.

2.4.6. Obligación de dar

En fin, con todo lo hasta aquí dicho, nos es posible afirmar que dicha obligación principal de la relación jurídico-tributaria será una obligación de dar. La cual consistirá en entregar al Fisco una prestación pecuniaria, que será el tributo una

¹⁹¹ Usamos el término *obligación*, para apegarnos, así, al contenido de nuestro Código Tributario, sin olvidar por ello, que científicamente el término *deber* resulta más adecuado.

vez cuantificado, la cual se desprende de todos los conceptos doctrinarios o legales que hemos venido estudiando respecto a la relación jurídico-tributaria.



CAPÍTULO III

EL PODER TRIBUTARIO DE RANGO CONSTITUCIONAL Y SUS LÍMITES

CAPÍTULO III: EL PODER TRIBUTARIO DE RANGO CONSTITUCIONAL Y SUS LÍMITES

1. El Poder Tributario

Tal y como mencionábamos en el capítulo anterior al momento de tratar el fundamento e importancia del Derecho tributario, esta disciplina viene a justificar la institución jurídica del tributo como un deber cívico de contribuir al sufragio de los gastos públicos, canalizado por medio del *Poder tributario* (Potestad Tributaria Normativa y la Potestad de Imposición) el cual a su vez será custodiado por una serie de *Principios de Justicia Tributaria* que vienen a limitar dicho poder.

Con ello, debemos estar claros que la asimilación del Poder tributario como poder de imperio estatal queda completamente superada. Siendo así, consecuentemente, la justificación del tributo bajo la posición de supremacía inherente a la propia existencia del Estado queda completamente descartada, justificándose éste en su propio carácter contributivo y su incorporación constitucional como institución jurídica. De tal manera que, tal y como señalan QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO¹⁹², el tributo ha adquirido una significación jurídica que no puede desconocerse. Nos encontramos ante un instituto jurídico cuyo nacimiento y desarrollo se encuentra en todo momento condicionado por las pautas que establece el ordenamiento jurídico. Por ello, carece hoy de significación pretender conceptuar el tributo como una relación de

¹⁹² Vid, QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, págs. 31 y ss.

poder, difícilmente permeable al Derecho. Siendo así: ¿Qué debemos entender entonces por *Poder tributario*?

1.1. CONCEPTO Y CONTENIDO DEL PODER TRIBUTARIO

Para una mejor comprensión, debemos estar claros que el Poder tributario, junto con el Poder Presupuestario constituyen las dos vertientes que integran al Poder Financiero, entendido este, en términos simples, como el poder para regular el ingreso y gasto público. Es precisamente por ello que el Poder tributario tradicionalmente se ha venido identificando con la soberanía política. Sobre este punto QUERALT¹⁹³ señala que las primeras instituciones parlamentarias (las asambleas medievales) se reúnen para discutir asuntos políticos, lo hacen con una finalidad muy concreta: estudiar y, en su caso, aprobar, las peticiones de subsidios hechas por los monarcas, condicionando su concesión al hecho de que se diera explicación sobre las actividades que iban a financiarse con los medios solicitados, tanto así que, el parlamentarismo surge íntimamente asociado a las instituciones financieras, a la necesidad de aprobar unos ingresos y gastos públicos, cuya conexión, ya en los albores del parlamentarismo, aparece de forma manifiesta.

Habiendo dicho esto, podemos inferir cierta relación entre el Poder tributario y el Parlamento, este último como Poder Legislativo (de acuerdo a la división de poderes aportada por *Montesquieu*). Tanto así, que cierto sector doctrinario encuadra al Poder tributario, desde un punto de vista jurídico-formal, exclusivamente dentro de la categoría genérica del Poder Legislativo. Siguiendo este pensamiento, el Poder tributario se limitará a la facultad del órgano parlamentario para dictar normas legales que vengan a establecer tributos para sufragar el gasto público. Lo cual, en otras palabras se traduciría como un Poder tributario, sinónimo de cierta potestad tributaria normativa.

¹⁹³ Vid, AMATUCCI, Andrea (Dir.); *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001, pág. 143.

Sobre este pensamiento encontramos a autores como SANABRIA¹⁹⁴, quien define al Poder tributario como “la facultad del Estado en virtud de la cual puede imponer a las personas naturales o jurídicas la obligación de aportarle una parte de sus ingresos con el fin de satisfacer las necesidades de la colectividad”. O bien, CAZORLA PRIETO¹⁹⁵ define al Poder tributario como la “facultad propia de determinados órganos representativos de los entes públicos en virtud de la cual pueden, a través de los cauces normativos oportunos, establecer tributos como medio de nutrir el gasto preciso para financiar sus actividades”. Conceptos que, podemos apreciar, se refieren exclusivamente a la facultad o potestad de establecer tributos. Es precisamente bajo este pensamiento que autores como BEREIJO¹⁹⁶, afirman que “el llamado Poder tributario se confunde con la potestad legislativa normal”.

Al limitar las manifestaciones del Poder tributario exclusivamente al aspecto legislativo, solo será posible el establecimiento del tributo, y con él, del mismo sistema tributario. Sin embargo, consideramos que esta posición no agota el contenido del Poder tributario. De tal manera que, solo permite colocar a dicho poder sobre un plano general o abstracto, que dota a la misma Administración pública de una potestad de actuación en base a dicho mandato abstracto normativo, necesario para hacer efectivo el mismo sistema tributario.

En este sentido, LAPATZA¹⁹⁷ reconoce dos potestades, una en un *plano abstracto* que será la emanación de normas jurídicas que disciplinan los tributos, y una segunda en un *plano concreto*, como la aplicación efectiva de estas normas. Bajo

¹⁹⁴ SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 345.

¹⁹⁵ CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 72.

¹⁹⁶ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1976, pág. 217; citado por CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 73.

¹⁹⁷ Vid, FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, págs. 105-111.

este último planteamiento podemos deducir entonces que dicho Poder tributario *abstracto* será aquel atribuido por la Constitución; y a su vez, de este, resultará el Poder tributario *concreto*, que no será atribuido propiamente por la Constitución, al menos no directamente, sino por los mandatos legales dictados en razón de dicho Poder tributario abstracto. Todo ello no nos debe parecer extraño teniendo presente la división de poderes del Estado tradicional¹⁹⁸ en: un Poder Legislativo, al cual le corresponde el dictado de las leyes; un Poder Ejecutivo, el cual se ocupará de su ejecución mediante sus instituciones administrativas; y el Poder Judicial, encargado del conocimiento y resolución de conflictos de Derecho.

Estas dos facetas del Poder tributario a las cuales nos hemos referido, para una mejor comprensión, como *abstracta* y *concreta*, se les conoce doctrinalmente como *potestad tributaria normativa* y *potestad de imposición*, respectivamente. Bajo esta lógica, la Constitución Política de Nicaragua reconoce a la Asamblea Nacional (Poder Legislativo) la potestad tributaria normativa, al proclamar en su artículo 114: *Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos*¹⁹⁹; o bien el artículo 138 numeral 27 al disponer: *Son atribuciones de la Asamblea Nacional, Crear, aprobar, modificar o suprimir tributos, y aprobar los planes de arbitrios municipales*²⁰⁰.

Siendo el Poder Legislativo el responsable del establecimiento del sistema tributario, corresponderá, consecuentemente, al Poder Ejecutivo, por medio de sus instituciones administrativas, ejercer este Poder tributario *concreto*, mejor conocido como *potestad de imposición*, para gestionar y aplicar dicho sistema tributario.

¹⁹⁸ Recordemos que en el caso particular de Nicaragua si integra un cuarto poder denominado Poder Electoral encargado de lo concerniente a los procesos electorales en el país.

¹⁹⁹ Artículo 114 de la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 05 del 09 de Enero de 1987.

²⁰⁰ Artículo 138.27 de la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 05 del 09 de Enero de 1987.

En este sentido se pronuncia BALLADARES SABALLOS²⁰¹, quien define al Poder tributario como “la potestad del Estado para crear, aprobar, modificar y aplicar el sistema tributario”. Concepto que toma en consideración tanto la potestad tributaria normativa, referido a la potestad del Estado para crear, aprobar y modificar el sistema tributario, así como la potestad de imposición, entendida ésta como la potestad de aplicar dicho sistema.

Sobre esta misma línea, el autor español CALVO ORTEGA²⁰² señala que, el Poder tributario es un “conjunto de potestades atribuidas por el ordenamiento a determinadas instituciones públicas (Parlamento y Poder Ejecutivo) y a entes públicos territoriales cuya concreción depende de la organización político territorial del Estado mismo”. De acuerdo al autor, su contenido se manifiesta en seis funciones, a saber: establecimiento de tributos, potestad reglamentaria, de organización, de interpretación, de decisión de pretensiones contra la propia gestión tributaria y actividad de inspección. Estas seis manifestaciones de Poder tributario, apunta el jurista español, tienen su legitimización y apoyo constitucional concreto, en el ordenamiento español, unas veces directa como el establecimiento de tributos (la cual sería la potestad tributaria normativa) artículo 31 y 133 Constitución Española y otras a través de habilitaciones específicas a la Administración Pública que son validad (la cual correspondería a la potestad de imposición).

Por otro lado, QUERALT²⁰³ sostiene una cierta tripartición de este Poder o Potestad Tributaria, refiriéndose a tres planos sucesivos en los que se manifiesta este poder, de tal manera que ubica en un primer plano:

- a) Al Estado legislador y fuente de normas primarias, identificadas con la norma primaria por excelencia, la ley;

²⁰¹ BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; Lección de Derecho Tributario, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1er cuatrimestre del 2008.

²⁰² CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 123.

²⁰³ Vid, AMATUCCI, Andrea (Dir.); *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001, pág. 141.

- b) Seguido del gobierno titular de unas potestades normativas de carácter secundario (el reglamento básicamente) por medio de las cuales articula y desarrolla las previsiones contenidas en la ley, atribuyéndole tanto a la administración como a los propios administrados un conjunto desde derecho y deberes que van a encontrar expresión concreta en relaciones jurídicas complejas;
- c) y finalmente la propia administración como sujeto activo de un haz de derechos y situaciones activas en el administrado y, al propio tiempo, como destinataria de determinado modelo de comportamiento respecto al propio administrado.

Este último concepto de QUERALT no se aleja mucho de la misma bifurcación del Poder tributario en una potestad tributaria normativa atribuida directamente por la norma constitucional (al Poder Legislativo) y una potestad de imposición como la aplicación del sistema tributario atribuido por las leyes dictadas en el ejercicio de la potestad tributaria normativa (el cual le ejercerá el Poder Ejecutivo). De tal manera que no rechazamos esta tripartición citada supra, ya que, en los dos últimos planos, el autor se refiere a la misma Administración pública, ya sea respecto a las funciones reglamentarias o materialmente ejecutivas, por lo cual, ambos planos encajan perfectamente dentro de la potestad de imposición a la que hacíamos referencia con anterioridad.

1.2. ACLARACIONES TERMINOLÓGICAS

Resulta importante atender ciertas aclaraciones terminológicas respecto al presente título, siendo que en la doctrina tributaria se hace uso indiscriminado de las expresiones *poder* o *potestad*. Respecto al tema, GONZÁLEZ y LEJEUNE²⁰⁴, se inclinan por el término *potestad*, fundándose en un argumento que no podemos dejar de considerar. En este sentido, teniendo presente el carácter subjetivo del

²⁰⁴ Vid, GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto; *Derecho Tributario I*, 2^{da} ed., Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, pág. 119.

concepto de Poder tributario que hemos venido abordando, los autores afirman que, el término *potestad* logra destacar dicho marcado carácter subjetivo propio del concepto; y en segundo término, porque de este modo se pliega a la terminología que es habitual dentro de la doctrina más autorizada, particularmente en la italiana.

Definitivamente, no podemos negar que dentro del sustantivo *poder*, es posible apreciar una acepción objetiva referida al término como fuerza, imperio o dominio. Sin embargo, éste deberá estar ligado a un sujeto como una facultad propia del mismo, y sujeto activo del término como verbo. En este sentido se refiere la primera acepción de poder que nos ofrece la Real Academia Española, la cual señala proviene del latín *potere*, y lo describe como tener expedita la facultad o potencia de hacer algo²⁰⁵. Remitiéndonos al italiano *Garzanti Linguistica*²⁰⁶ define al poder en sus dos acepciones (sustantivo y verbo) siempre ligado a esta subjetividad. De esta manera señala al verbo *potere* como: *avere la forza, la capacità, la possibilità, la libertà di fare qualcosa*²⁰⁷; y como sustantivo, será literalmente la: *facoltà di fare o di non fare qualcosa*²⁰⁸.

Respecto al término *potestad*, igualmente es posible hacer alusión a este sustantivo en sentido objetivo como una facultad propiamente dicha, sin negar que (al igual que el poder) dicha potestad o facultad deberá estar ligada a un elemento subjetivo como factor activo de la misma. Empero, yéndonos más allá, al consultar el término *potestà*, comúnmente usado en la doctrina tributaria italiana, *Garzanti Linguistica*²⁰⁹ lo señala como sinónimo de *poder*, al definirlo como *potere*.

²⁰⁵ RAE; *Diccionario de la Real Academia Española*, 12^{da} ed., Real Academia Española: Colombia, 2001, tomo 8, pág. 1215.

²⁰⁶ GARZANTI LINGUISTICA, *Dizionari i Garzantini*, De Agostini Scuola S.p.A., Trento, 2007, pág. 1041.

²⁰⁷ Tener la fuerza, la capacidad, la posibilidad, la libertad de hacer algo.

²⁰⁸ Facultad de hacer o no hacer algo.

²⁰⁹ GARZANTI LINGUISTICA, *Dizionari i Garzantini*, De Agostini Scuola S.p.A., Trento, 2007, pág. 1042.

Con todo ello, no negamos que pueda ser utilizado el término *potestad tributaria* para hacer alusión al Poder tributario que hemos venido tratando, pero preferimos quedarnos con el término poder, no por algún tipo de inclinación hacia el *poder de imperio estatal*, sobre el cual insistimos, en la doctrina tributaria contemporánea ha quedado completamente superado, y rechazamos rotundamente. Sino, más bien, preferimos la expresión *Poder tributario*, por encima de la *potestad tributaria*, ya que la primera resalta ciertas particularidades del Derecho tributario como rama integradora del Derecho público, que persigue un interés estatal, como lo es la obtención de ingresos necesarios para la satisfacción de los fines públicos. Lo cual, por su misma naturaleza especializada y extraordinaria, exige la aplicación de ciertos procedimientos que resultarían improcedentes frente a la regulación jurídica de relaciones entre particulares.

En este mismo sentido, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO²¹⁰ reconocen esta regulación jurídica extraordinaria que se presenta desde el nacimiento de la relación jurídico-tributaria, de tal manera que, sostienen que la Administración Pública actúa y se relaciona como un *potentior persona*²¹¹, a cuyo servicio se presta un elenco de potestades exorbitantes, de las que carecen los particulares en sus relaciones jurídicas. No por ello, dejamos de referirnos a cada una de las funciones (normativa y aplicativa) dentro del Poder tributario bajo las expresiones *potestad tributaria normativa* y *potestad de imposición* por consistir en meras facultades una vez explicadas bajo el Poder tributario.

En conclusión, el Poder tributario consiste en un poder jurídico reconocido constitucionalmente que, como tal, solo puede ser ejercido en los términos previstos en las normas; y por su misma naturaleza, sujeto a ciertos límites constitucionales.

²¹⁰ Vid, QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 42.

²¹¹ Más poderoso, *vid*, concepto de *potentior persona* ofrecido por CABANELLAS de TORRES, Guillermo; *Diccionario de Derecho Romano y Latines Jurídicos*, Heliasta, Buenos Aires, 2007, pág. 775.

2. El Poder tributario de rango constitucional en Nicaragua

Tal y como afirmábamos, las fuentes del Poder tributario son la Constitución y la ley. Son ellas las que le atribuyen carácter jurídico y le otorgan legitimación al Poder tributario, no pudiendo ser de otra forma en un Estado de Derecho. Con lo cual, el Poder tributario encontrará su origen en la Constitución Política y en la soberanía. Sin embargo, en la ciencia jurídica tributaria contemporánea existen posiciones encontradas en torno a la relevancia e irrelevancia del concepto de soberanía estatal en el asunto tributario²¹².

Sobre este punto, cierto sector afirma que el Poder financiero se ha desvinculado definitivamente de la idea de soberanía, concepto éste que, adecuado a la problemática jurídico-política de la Monarquía absoluta, carece de sentido en el moderno Estado constitucional, en el que el Estado, en cuanto persona, es decir, en cuanto sujeto de derechos y obligaciones, de potestades y deberes, de situaciones jurídicas en general, no puede considerarse soberano²¹³.

Ante esta argumentación no debemos perder de vista que, a pesar de encontrarnos frente al Estado constitucional, en su moderna acepción antes referida; desde el Derecho público, éste se encuentra en una posición particular frente a los demás sujetos de derechos. Con ello, podemos recordar las palabras de MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO

²¹² Respecto a este último punto *vid*, SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, págs. 346-347. A pesar de todo, no debemos perder de vista que actualmente, el concepto de soberanía ha venido perdiendo valor, debilitado fundamentalmente por la creación de organismos supranacionales como mecanismos de integración económica entre países. Sin embargo, en nuestro país el Poder tributario deviene de la misma Constitución la cual viene a reconocer éste bípodo soportado por dos potestades, de tal manera que éste seguirá siendo una manifestación de soberanía.

²¹³ QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 211.

OLLERO²¹⁴ antes citadas: *la Administración Pública actúa y se relaciona como un potentior persona, a cuyo servicio se presta un elenco de potestades exorbitantes, de las que carecen los particulares en sus relaciones jurídicas.*

Sin embargo, esta relación del Poder tributario al concepto de soberanía será defendible de acuerdo a la Constitución Política de cada país. Siendo así, EUSEBIO GONZÁLEZ y ERNESTO LEJEUNE²¹⁵, ubicados a la par de diversos autores españoles como CAZORLA, RAMALLO, RODRÍGUEZ BEREIJO, QUERALT y FERREIRO, estiman que a la vista de la actual estructura constitucional del Poder tributario (en España) resulta inadecuada la conexión de la potestad tributaria normativa a la soberanía, toda vez que, de un lado, ya no puede sostenerse que la soberanía nacional resida en el Estado, y de otro, tampoco cabe desconocer que dentro del esquema de un ordenamiento jurídico plural, donde son varios los centros productores de Derecho, carece de sentido conectar la emanación de normas jurídico-tributarias a la soberanía.

Es por ello que consideramos necesario desarrollar el concepto de soberanía en relación al Poder tributario, tomando en consideración, claro está, la Constitución Política de Nicaragua, para así arribar a una conclusión jurídicamente fundada.

Primero que nada, debemos recordar que de acuerdo al artículo 2 de nuestra Constitución: *“La soberanía nacional reside en el pueblo y la ejerce a través de instrumentos democráticos, decidiendo y participando libremente en la construcción y perfeccionamiento del sistema económico, político y social de la nación...”*. Sin embargo, no debemos entender esta soberanía como una mera *soberanía popular* (retomando la Constitución francesa de 1793 antes citada), sino mas bien, tal y como apunta ESCORCIA²¹⁶, esta *soberanía nacional* “...no son los

²¹⁴ Vid, QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19° ed., Madrid, 2008, pág. 42.

²¹⁵ Vid, GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto; *Derecho Tributario I*, 2^{da} ed., Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, pág. 121.

²¹⁶ ESCORCIA, Jorge Flavio; *Teoría General del Estado*, Editorial Jurídica, Managua, 2009, pág. 107.

individuos sino la colectividad, anterior y superior a ellos, no simple suma aritmética, sino complejo orgánico quien resulta titular de la soberanía.”

Pero tal y como vimos, quienes ejercen el Poder tributario (potestad tributaria normativa y potestad de imposición) son el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo (respectivamente). A su vez, el pueblo, entendido éste como los ciudadanos nicaragüenses²¹⁷, por medio del sufragio universal, igual, directo, libre y secreto, es quien elige directamente al Presidente y Vice-Presidente de la República (Poder Ejecutivo²¹⁸), así como los noventa y dos diputados²¹⁹ que integran la Asamblea Nacional (Poder Legislativo). Todo ello nos remite a la segunda parte del artículo 2, antes citado, de nuestra Constitución, el cual dispone: “...*El poder político lo ejerce el pueblo por medio de sus representantes libremente elegidos por sufragio universal, igual, directo y secreto, sin que ninguna otra persona o reunión de personas pueda arrogarse este poder o representación...*”

Con todo ello, se introducen dos conceptos importantes que se le atribuyen al pueblo, a los cuales hay que prestar especial atención: soberanía nacional (ejercida a través de instrumentos democráticos), y poder político (ejercido por medio de sus representantes libremente electos). Estos dos elementos, cuentan (además del sujeto activo) con otro factor común que los deja estrechamente ligados, con ello me refiero a *la representación política por medio del sufragio para su ejercicio*.

Siendo así, y retomando al artículo 2 de nuestra Constitución, *la soberanía nacional se ejerce por medio de instrumentos democráticos*, y ¿qué es el sufragio

²¹⁷ Claro está, mayores de 16 años, en pleno goce de sus derechos, e inscritos en el Registro Electoral o en el padrón electoral permanente. *Vid*, artículos 30 y 31 de la Ley No. 331, Ley Electoral, publicada en la Gaceta No.16 del 24 de Enero del 2000.

²¹⁸ *Vid*, artículo 146 de la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 05 del 09 de Enero de 1987.

²¹⁹ De los cuales 90 son electos por medio del sufragio, adicionalmente el ex-presidente, quien fue electo para el periodo anterior igualmente por medio de votos y quien hubiese participado en las elecciones del momento como presidente que haya obtenido el segundo lugar, quien a su vez estará determinado por la cantidad de votos a su favor.

universal sino un instrumento democrático por antonomasia? Lo mismo sucede con el *poder político*, sobre el cual, dicho artículo constitucional dispone expresamente que: *lo ejerce el pueblo por medio de sus representantes libremente electos por sufragio*.

Siguiendo con el razonamiento: la soberanía nacional reside en el pueblo, por mandato constitucional; ésta es ejercida a través de instrumentos democráticos (verbigracia, el sufragio); el Poder político igualmente es ejercido por el pueblo; este se ejerce por medio de sus representantes electos a través del sufragio; el Poder tributario lo ejerce el Estado por medio del Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo; y finalmente, los representantes de estos poderes (entendidos estos como diputados de la Asamblea Nacional y presidente de la República) los elige el pueblo por medio del sufragio. Así, uniendo todas estas ideas, podemos afirmar que: El Poder tributario (residiendo en poderes estatales, de orden público, electos por el pueblo) es una expresión de soberanía política.

Todo ello nos hace recordar las palabras de BALLADARES SABALLOS²²⁰, quien describe al tributo como una expresión de soberanía, de la cual es titular el pueblo. De tal manera que, con todo el proceso histórico que (hemos estudiado) se ha vivido en torno a la imposición de tributos a los pueblos vencidos en contiendas bélicas, el tributo deja de ser símbolo de poderío militar y se convierte en un instituto jurídico que adquiere carta de ciudadanía en el mundo del Derecho. De tal manera que el Poder tributario deja de ser un arsenal de potestades discrecionales e ilimitadas para convertirse en el ejercicio de competencias limitado por la Constitución²²¹, es aquí donde entran en juego los principios de justicia tributaria que atenderemos en líneas posteriores.

²²⁰ Vid, BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; *Lección de Derecho Tributario*, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1^{er} cuatrimestre del 2008.

²²¹ Vid, AMATUCCI, Andrea (Dir.); *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001, pág. 144.

Es aquí donde cobra especial importancia el *Derecho Constitucional Tributario* entendido por SANABRIA²²² como “la parte del Derecho Constitucional General que contiene las normas que se abocan a disciplinar la soberanía del Estado en la actividad tributaria”. Así, al estudiar el Poder tributario (como expresión de soberanía) que nace de la Constitución, debemos atender al conjunto de normas constitucionales encargadas de determinar y regular el ejercicio y límites del Poder tributario, mejor conocido como: Derecho Constitucional Tributario.

Vemos entonces, como el establecimiento de tributos por el Poder tributario viene siendo al fin de cuentas todo un auto ejercicio de soberanía política del pueblo. Poder, que se expresa en un primer momento como *potestad tributaria normativa* atribuida directamente por la constitución al Poder Legislativo, y posteriormente en una *potestad de imposición* atribuida a través de la potestad tributaria normativa originaria y ejecutada (valga la redundancia) por el Poder Ejecutivo. Todo bajo lo que podríamos llamar una manifestación del poder soberano que reside en el pueblo, y se ve ejercido por medio de una representación política, cuyos límites se encuentran contenidos en la Constitución.

2.1. PROYECCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA NORMATIVA

El Poder tributario se manifestará entonces, en un primer momento, a través de la potestad tributaria normativa, atribuida directamente por la Constitución al Poder Legislativo. Será éste, el encargado de dictar las normas jurídicas que vengán a establecer el sistema tributario. Lo que en palabras de MICHELI²²³ se traduce en la “potestad (normativa primaria) de postular normas jurídicas tributarias solo a aquellas hipótesis en que el Ente público emite normas abstractas para crear y

²²² SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 352.

²²³ MICHELI GIAN, Antonio; *Premisas para una teoría de la Potestad de Imposición*, Roma, pág. 49; citado por SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, págs. 345-346.

disciplinar las prestaciones tributarias que el sujeto pasivo debe cumplir si se verifica, y en tanto se verifique, la situación-base prevista en dichas normas”.

Es por ello que, no nos es posible afirmar que con el simple ejercicio de esta potestad surge algún derecho a favor del Ente público que lo haga acreedor de una prestación pecuniaria, sino, es menester que un sujeto incurra en las circunstancias previstas por la norma tributaria para adquirir una obligación de esta naturaleza frente a dicho Ente público.

De tal manera que, el concepto de potestad tributaria normativa, como expresión del Poder tributario Estatal, no se podrá alejar de los caracteres que confluyen en el concepto de potestad desarrollado por la doctrina administrativa a los cuales se refiere QUERALT²²⁴, a saber:

- a) Su origen se encuentra en la ley, no en relación jurídica alguna;
- b) Tiene carácter genérico y va diría a una pluralidad de destinatarios;
- c) El ejercicio de esa potestad normativa no va dirigido a conseguir una pretensión concreta y determinada, sino que normalmente atribuye un haz de facultades a la administración, de cuyo ejercicio surgirán derechos y deberes;
- d) Aquellos a quienes va referido el acto en que pueda concretarse la potestad normativa no se encuentran ante esta en una situación de deber, positivo o negativo, sino en una situación de sujeción o sometimiento, de una parte y, de otra, reciben un haz de situaciones activas respecto a la propia administración.

Sin embargo, atendiendo a las distintas administraciones territoriales dentro de un mismo Estado, la doctrina tributaria ha desarrollado una bipartición de la potestad tributaria normativa (la cual surge a su vez, como toda ciencia del Derecho, de la

²²⁴ AMATUCCI, Andrea (Dir.); *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001, pág. 155.

misma experiencia o realidad económica y sociopolítica) la cual se subdivide en: *Potestad tributaria normativa originaria* y *Potestad tributaria normativa derivada*, conceptos que trataremos a continuación.

2.1.1. Potestad Tributaria Normativa Originaria

Recordando la tripartición del Poder tributario hecha por QUERALT²²⁵ en tres planos sucesivos a través de los que se manifiesta este poder, dicho autor ubica en un primer plano al “Estado legislador y fuente de normas primarias, identificadas con la norma primaria por excelencia, la ley”. Esta potestad la podemos entender como aquella atribuida directamente por la Constitución Política al Poder Legislativo para establecer tributos, sintetizando en una expresión: la *potestad tributaria normativa originaria*.

En el caso de Nicaragua, haciendo un análisis en el tiempo, desde su origen, la actual Constitución Política del país (aprobada el 19 de Noviembre de 1986 y publicada en La Gaceta No. 05 del 9 de Enero del siguiente año 1987) le atribuyó directamente la potestad tributaria normativa a la Asamblea Nacional (Poder Legislativo). Ello de acuerdo al artículo 115 de la Constitución, el cual disponía “*Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley*”. Con lo cual, teniendo presente las potestades legislativas propias de este poder estatal (Poder Legislativo), corresponderá a la Asamblea Nacional el establecer *impuestos*²²⁶ por medio del ejercicio legislativo. Atribución reconocida expresamente a través del artículo 138 numeral 1 de nuestra Carta Magna, el cual se leía (y aún lo hace): “*son atribuciones de la Asamblea Nacional: Elaborar y aprobar las leyes y decretos, así como reformar y derogar los existentes*”.

²²⁵ AMATUCCI, Andrea (Dir.); *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001, pág. 141.

²²⁶ A pesar que, tal y como estudiaremos los impuestos son solo un tipo de tributo, nuestra constitución se refiere indistintamente en términos de tributo e impuesto como sinónimos.

Sin embargo, posteriormente, con la entrada en vigencia en 1995 de la Ley No. 192, Ley de Reforma Parcial a la Constitución Política de la República de Nicaragua, se vino a reafirmar dicha potestad, expresamente, a la Asamblea Nacional. Con lo cual, se reformó el artículo 114 de nuestra Carta Magna el siguiente sentido: *“Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos...”*²²⁷ además de la adición del numeral 27 al artículo 138 disponiendo que: *“Son atribuciones de la Asamblea Nacional: Crear, aprobar, modificar o suprimir tributos, y aprobar los planes de arbitrios municipales”*²²⁸.

Con todo ello, podemos concluir que, de acuerdo a los artículos 114, 115 y 138 numeral 27, la Constitución Política de Nicaragua reconoce directamente la potestad tributaria normativa a la Asamblea Nacional (Poder Legislativo), quedando a cargo de este el deber de establecer tributos y todo el sistema tributario en su conjunto.

2.1.2. Potestad Tributaria Normativa Derivada

Este término es usado como diferenciador de la potestad tributaria normativa atribuida directamente y en primera instancia por la Constitución política al Estado, el cual lo ejerce, tal y como explicábamos líneas arriba, a través del Poder Legislativo. Es por ello que, dicha potestad se califica de *derivada*, al proceder del ejercicio de la *potestad tributaria normativa originaria* al momento de establecer el sistema tributario en cuestión y no directamente de la Constitución.

²²⁷ *Vid*, el artículo 9 de la Ley No. 173, Ley de reforma parcial a la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicada en La Tribuna del 6 de Septiembre de 1994, el cual viene a reformar los artículos 112, 113, 114 del Capítulo III, "De las Finanzas Públicas", del Título VI "Economía Nacional, Reforma Agraria y Finanzas Públicas", de la Constitución Política.

²²⁸ *Vid*, el artículo 12 de la Ley No. 173, Ley de reforma parcial a la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicada en La Tribuna del 6 de Septiembre de 1994 el cual reforma los artos. 132, 134, 136, 138, 140, 141 y 142, del Capítulo II "Poder Legislativo", del Título VIII "De la Organización del Estado", de la Constitución Política.

De esta manera, por medio del ejercicio de la potestad tributaria normativa originaria se establecen los mecanismos normativos para que una Entidad pública territorial, materialice el contenido de una autonomía previamente reconocida. Con ello, la potestad tributaria normativa derivada vendría siendo una especie de “potestad reglamentaria²²⁹” que dota a los distintos entes territoriales para desarrollar el contenido de las leyes, que se la atribuyen, por medio de instrumentos o actos normativos que formarán parte del ordenamiento jurídico nacional (sean estos leyes o reglamentos).

Haciendo uso de la misma mecánica en el tiempo, en el caso particular de Nicaragua, por medio de la actual Constitución Política del país (en 1987 antes de ser objeto de cualquier tipo de reforma) se reconoció un régimen de Autonomía Regional²³⁰, el cual se vio respaldado inmediatamente por la aprobación, el 7 de septiembre de 1987, de la Ley No. 28, denominada: Estatuto de Autonomía de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica. Esto, como eco al artículo 181 de la Constitución Política, el cual literalmente se leía “*El Estado organizará por medio de una ley, el régimen de autonomía en las regiones donde habitan las Comunidades de la Costa Atlántica para el ejercicio de sus derechos*”.

A su vez, el artículo 180 de nuestra Carta Magna viene a establecer que “*Las Comunidades de la Costa Atlántica tienen el derecho de vivir y desarrollarse bajo las formas de organización social que corresponden a sus tradiciones históricas y culturales. El Estado garantiza a estas comunidades el disfrute de sus recursos naturales, la efectividad de sus formas de propiedad comunal y la libre elección de sus autoridades y representantes. Asimismo garantiza la preservación de sus culturas y lenguas, religiones y costumbres*”. Es por ello que, para poder referirnos a un territorio autónomo, dotado de sus propios órganos de gobierno y representación, tal y como lo consagra nuestra Constitución, estos deben contar

²²⁹ Si se nos permite el parangón, aunque reconocemos un poco inapropiado en términos técnicos.

²³⁰ *Vid*, Título IX (División Político Administrativa), Capítulo II (Comunidades de la Costa Atlántica), artículos 180 y 181 de la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 05 del 09 de Enero de 1987.

con autonomía financiera, y con ello nos referimos a la atribución de capacidad de gasto, endeudamiento y participación en los ingresos del Estado, que permita regir los intereses de la vida interna del Ente público, para lo cual se le deberá garantizar ingresos en partidas presupuestarias de egresos suficientes, que no suponga una tutela de la oportunidad de sus decisiones.

Con lo cual, de la experiencia legislativa de otros países que cuentan con regímenes de autonomía, en la doctrina tributaria se ha venido desarrollando el concepto de *potestad tributaria normativa derivada*, la cual, tal y como explicábamos, viene siendo reconocida a entidades públicas territoriales, no directamente por la Constitución, sino por medio del ejercicio de la potestad tributaria normativa originaria, que le permita a los gobiernos autónomos contar con ingresos propios.

Volviendo al caso de Nicaragua, el Estatuto de Autonomía de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica de 1987, crea dos regiones, a saber, Región Autónoma Atlántico Norte y Región Autónoma Atlántico Sur, también conocidas como RAAN y RAAS, respectivamente; a las cuales se les atribuye una serie de potestades en concordancia con los conceptos generales inherentes a una efectiva autonomía territorial financiera. Así, podemos citar en el ámbito tributario: el reconocimiento a las Regiones Autónomas de establecer impuestos regionales conforme las leyes que rigen la materia²³¹, y la elaboración del Plan de Arbitrios de cada región mediante su respectivo Consejo Regional²³²; sin dejar de lado el terreno presupuestario, donde se les atribuyó: la elaboración de proyectos de presupuesto de su región²³³.

²³¹ Conforme al artículo 8 inciso 9 de la Ley No. 28, Estatuto de Autonomía de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica, publicada en La Gaceta No. 238 de 30 de Octubre de 1987.

²³² *Vid*, el artículo 23 inc. 2 de la Ley No. 28, Estatuto de Autonomía de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica, publicada en La Gaceta No. 238 de 30 de Octubre de 1987.

²³³ En este sentido, el artículo 32 del Estatuto de Autonomía de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica dispone que: *El Consejo Regional elaborará en coordinación con el Ministerio de Finanzas, el proyecto de presupuesto de su Región Autónoma para el financiamiento de los proyectos regionales (...).*

En este sentido, el artículo 8 numeral 9 de la Ley No. 28 dispone que “*Las Regiones Autónomas establecidas por el presente Estatuto son Personas Jurídicas de Derecho público que siguen en lo que corresponde, a políticas, planes y orientaciones nacionales. Tienen a través de sus órganos administrativos las siguientes atribuciones generales: (...) Establecer impuestos regionales conforme las leyes que rigen la materia...*”

Como es evidente, de dicho artículo se desprende, a todas luces, el reconocimiento de una potestad tributaria normativa derivada atribuida a los gobiernos regionales. Sin embargo, tal y como pudimos apreciar en el epígrafe anterior, con la reforma constitucional de 1995 (Ley No. 192, Ley de Reforma Parcial a la Constitución Política de la República de Nicaragua), se estableció en el artículo 114 de nuestra Constitución que “*corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos...*”, disposición que deroga tácitamente, cualquier noción de potestad tributaria normativa derivada que podríamos haber inferido de los artículos 8 inc. 9 y artículo 23 inc. 2 del Estatuto de Autonomía antes referido, derogación que se proyecta sobre la facultad regional de creación de impuestos regionales, así como elaboración del Plan de Arbitrios.

Como corolario de todo lo antes expuesto, podemos afirmar sin temor a equivocarnos que, en Nicaragua no existe una potestad tributaria normativa derivada al corresponder *exclusivamente y de forma indelegable* a la Asamblea Nacional una única *potestad tributaria normativa*, con lo cual, al no existir otra *derivada*, se hace innecesario hacer distinción alguna como *originaria*.

2.2. PROYECCIÓN DE LA POTESTAD DE IMPOSICIÓN

Correspondiendo, directamente por mandato constitucional, al Poder Legislativo el ejercicio del Poder tributario *abstracto*, mejor conocido como *potestad tributaria normativa*, surge como consecuencia de ésta la: *potestad de imposición*. De tal

manera que, ésta consistirá en el actuar de la Administración pública, de acuerdo al contenido de la potestad tributaria normativa.

En este mismo sentido, MICHELI²³⁴ define la potestad de imposición como la “potestad administrativa a través de cuyo ejercicio el Ente público pretende concretamente la prestación tributaria por parte del sujeto pasivo”. Siendo que, tal y como observábamos líneas arriba, del simple ejercicio de la potestad tributaria normativa no surgen derechos a favor del Ente público que lo haga acreedor de una prestación pecuniaria, sino que, dicha relación jurídico-tributaria nace una vez que se incurre en las circunstancias o situaciones-base (también conocido como hechos generadores) contenidas en la norma jurídico-tributaria, momento en el cual, entra en juego el Poder tributario *concreto*, mejor conocido como *potestad de imposición*.

Siendo así, volviendo a la tripartición del Poder tributario hecha por QUERALT en tres planos sucesivos. Tal y como afirmábamos, el primer plano²³⁵ corresponderá exclusivamente a la potestad tributaria normativa ejercida por el Poder Legislativo. Restando con ello dos planos entendidos por el autor como:

- a) El gobierno titular de unas potestades normativas de carácter secundario (el reglamento básicamente) por medio de las cuales articula y desarrolla las previsiones contenidas en la ley, atribuyéndole tanto a la administración como a los propios administrados un conjunto de derechos y deberes que van a encontrar expresión concreta en relaciones jurídicas complejas;
- b) y finalmente la propia administración como sujeto activo de un haz de derechos y situaciones activas en el administrado y, al propio tiempo, como

²³⁴ MICHELI GIAN, Antoni; *Premisas para una teoría de la Potestad de Imposición*, Roma, pág. 49, citado por SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, págs. 345-346.

²³⁵ Entendido en palabras de Queralt como Estado legislador, y fuente de normas primarias, identificadas con la norma primaria por excelencia, la ley, *vid*, AMATUCCI, Andrea (Dir.); *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001, pág. 141.

destinataria de determinado modelo de comportamiento respecto al propio administrado.

Somos de la opinión que dichos planos encuentran asilo dentro de la misma potestad de imposición ejercida por el Poder Ejecutivo, esto, al momento de aplicar el sistema tributario previamente establecido por el Poder Legislativo dentro de la mecánica del ejercicio de la potestad tributaria normativa.

Opinión que no se aleja del Derecho positivo de Nicaragua, siendo que, nuestra Constitución Política dispone en su artículo 150 numeral 10, dentro de las atribuciones del Presidente de la República, el *“reglamentar las leyes que lo requieran, en un plazo no mayor de sesenta días”* los cuales, dicho sea de paso, *“...deberán ser refrendados por los ministros de Estado de las respectivas ramas,...”*²³⁶ quien será, en este caso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público²³⁷. Con lo cual, será el Poder Ejecutivo (por medio del el gobierno de turno) el titular de ciertas *potestades normativas de carácter secundario* vía reglamentación de la ley tributaria, que como parte del ejercicio de la potestad de imposición vendrá a reglamentar ciertos derechos y deberes que encontrarán expresión concreta en relaciones jurídico-tributarias.

Afirmamos que el Ministerio competente para conocer esta materia será el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, ello de acuerdo a la Ley 290, Ley de Organización, Competencia y Procedimientos del Poder Ejecutivo, publicada en La Gaceta No. 102 del 3 de Junio de 1998. De tal manera que, dicha ley establece en su artículo 13 que *cada Ministerio en el ámbito de su competencia es el órgano delegado del Poder Ejecutivo, para cumplir y hacer cumplir la Constitución Política y las leyes*. Asimismo, el artículo 21 inciso d) dispone que *Al Ministerio de*

²³⁶ Vid, artículo 151, segundo párrafo de la Constitución Política de la República de Nicaragua, el cual se lee: *Los decretos y providencias del Presidente de la República deben ser refrendados por los ministros de Estado de las respectivas ramas, salvo aquellos acuerdos que se refieran a nombramiento o remoción de sus ministros o viceministros de Estado.*

²³⁷ Sobre este punto volveremos líneas adelante.

Hacienda y Crédito Público le corresponden (...) Organizar y administrar el pago de todos los tributos, aranceles y tasas fiscales, previamente establecidos; así como concesiones, licencias, permisos, multas y otros; los que sólo se efectuarán ante las entidades competentes que este Ministerio designe, exceptuando las propias de las Alcaldías.

Aprovechamos este último artículo citado, para introducir una segunda expresión de la potestad de imposición, la cual corresponderá al tercer (y último) plano antes descrito por QUERALT²³⁸. Con ello nos referimos al actuar estrictamente *concreto* o *material* de la Administración pública, dentro del cual, habiéndose incurrido en el *hecho generador* (o situaciones-base) contenido en la norma jurídico-tributaria, el Ente público actuando como sujeto activo de un haz de derechos y acreedor de una prestación pecuniaria (proveniente de la relación jurídico-tributaria), exige el cumplimiento de dicha prestación.

De tal manera que esta expresión de la potestad de imposición consistirá en la liquidación, gestión y recaudación de los tributos establecidos por medio de la potestad tributaria normativa. Los cuales, corresponderá al Poder Ejecutivo, por medio del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y más específicamente a través de la Dirección General de Ingresos (D.G.I.) y la Dirección General de Servicios Aduaneros (D.G.A.), hacer efectivos²³⁹. O bien, a las respectivas Direcciones de Recaudación adscritas a las municipalidades, todo en dependencia del tributo en cuestión²⁴⁰.

²³⁸ Vid, AMATUCCI, Andrea (Dir.); *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001, pág. 141.

²³⁹ Vid, Decreto No. 243, Ley Creadora de la Dirección General de Ingreso DGI, publicado en La Gaceta, No. 144 del 29 de Junio de 1957; Ley No. 339, Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, publicada en La Gaceta, No. 69 del 6 de abril del 2000.

²⁴⁰ Vid, Decreto No. 455, Plan de Arbitrios Municipal, publicado en La Gaceta No. 144 del 31 de Julio de 1989; y el Decreto No. 10-91, Plan de Arbitrios del Municipio de Managua, publicado el 12 de Febrero de 1991.

Teniendo claro esta bifurcación del Poder tributario, es importante no dejar de lado la tripartición germánica²⁴¹, la cual toma especial valor al tratarse la implementación de algún *sobre impuesto*, entendido este en palabras de GARCÍA FRÍAS²⁴² como “...tributos que se superponen a otros ya existentes, de forma tal que coexisten dos gravámenes con un mismo hecho imponible”, como medio de financiación territorial aplicable a regiones autónomas.

De tal suerte que, en Estados como el nuestro, que cuentan con regímenes de autonomía, y con mayor motivo cuando estos son creados bajo un concepto asistemático, que provoca ciertas irregularidades calificables de “*sui generis*” como el caso de la falta de autonomía financiera de las Regiones Autónomas de Nicaragua²⁴³. Todo ello por la inexistencia de verdaderas fuentes de ingreso a favor de los gobiernos regionales que le doten de un plano de decisión y actuación en los asuntos internos; asimismo, la ausencia de una posible potestad tributaria normativa derivada, que le faculte la creación de tributos propios; teniendo presente, lo que debemos entender por una verdadera autonomía territorial, en palabras de CABANELLAS & OSSORIO²⁴⁴ “la potestad que dentro del Estado pueden gozar municipios, provincias, regiones u otras entidades de él, para regir intereses peculiares de su vida interna, mediante normas y órganos de gobierno propios”.

De tal manera que, de acuerdo a esta tripartición germánica se reconocen, además de la potestad tributaria normativa (conocida en esta doctrina germánica

²⁴¹ A esta tripartición se refiere GARCÍA FRÍAS, María de los Ángeles; *La Financiación Territorial Mediante Recargos: Un Análisis Jurídico*, Salamanca: Universidad 1994. págs. 75-78.

²⁴² GARCÍA FRÍAS, María de los Ángeles; *La Financiación Territorial Mediante Recargos: Un Análisis Jurídico*, Salamanca: Universidad, 1994, pág. 26.

²⁴³ Sobre este punto nos limitamos a exponer ciertas pautas generales en lo correspondiente a la potestad tributaria normativa derivada ya abordada. Siendo que, por alejarse de la temática principal que nos compete, preferimos omitir su discusión, sin privarnos de dar a conocer la problemática, remitiendo al lector a otra obra en la que se trató lacónicamente la cuestión. *Vid.* MÉNDEZ MORALES, Héctor Z.; *La Financiación de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica mediante recargos*, Encuentro N° 85/2010, ISSN 0424-9674, 2010, págs. 39-53; y GARCÍA-QUINTANA, Cesar; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 1983, pág. 24.

²⁴⁴ Concepto de *Autonomía* ofrecido por CABANELLAS de la CUEVAS, Guillermo & OSSORIO y FLORIT, Manuel, *Diccionario de Derecho*, Tomo I, Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 2007, Pág. 148.

como *competencia normativa*) y la potestad de imposición (entendida como *competencia administrativa*), una tercera competencia denominada *competencia sobre los rendimientos*.

Siendo así, este tercer sujeto que ostente la competencia sobre los rendimientos de un sobre-impuesto (aplicable no solo a estos, sino a impuestos cedidos u otro tipo de tributos gestionados por cuenta de otro), será aquel Ente público, distinto al que estableció y recaudó la prestación tributaria, que participa en la recaudación obtenida.

Pero, sin embargo, tal y como hemos venido estudiando en el Poder tributario y sus dos expresiones (potestad tributaria normativa y potestad de imposición) éste presupone una *potestad* frente al sujeto pasivo de la obligación jurídico-tributaria. Mientras que, la competencia sobre los rendimientos, faculta o legitima al titular de dicha competencia (ajeno al ente recaudador) para recibir el producto de la recaudación, cantidad, que tal y como señala GARCÍA FRÍAS²⁴⁵, “puede ser reclamada en virtud de la relación administrativa que existe entre dos poderes públicos”.

Es por ello que nos negamos a incluir esta tercera competencia como parte integrante del Poder tributario, en un mismo plano junto a la potestad tributaria normativa y la potestad de imposición. Siendo que, carece de un vínculo directo entre Estado o Ente público y el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, ya que el *competente sobre los rendimientos* tendrá únicamente poder de actuación frente al *competente administrativo*, encargado de la recaudación. Aunque no con ello negamos cierto grado de relación al vínculo jurídico-obligacional al nacer su derecho sobre el producto recaudado.

²⁴⁵ GARCÍA FRÍAS, María de los Ángeles; *La Financiación Territorial Mediante Recargos: Un Análisis Jurídico*, Salamanca: Universidad 1994. pág. 103.

Con todo ello, dentro del Poder tributario, en sentido estricto, reconocemos dos expresiones, una *formal* referida a la potestad tributaria normativa para establecer mediante ley las prestaciones tributarias que el sujeto pasivo debe cumplir una vez este incurra en el hecho generador pre-establecido; y otra *material*, entendida como la potestad de imposición encargada de la gestión y recaudación de los tributos, sin ignorar que dentro de esta última, se ubican ciertas potestades reglamentarias que pretenden al fin de cuentas una eficiente aplicación del sistema tributario.

Estando claros del concepto y contenido del Poder tributario, y consecuentemente de sus implicancias y trascendencia aprovechamos para citar a QUERALT²⁴⁶, quien en su momento, oportunamente planteaba que ya no puede proclamarse de los administrados una pasiva y genérica situación de sujeción ante los poderes públicos, sino que su situación ha adquirido un perfil preciso y no siempre pasivo. Ante el Estado legislador (potestad tributaria normativa) el ciudadano tiene el derecho a exigir que el Poder Legislativo se adecue al contenido de los principios que, de manera formal y material, vinculan constitucionalmente el ejercicio de ese Poder Legislativo. De tal suerte que cuando el Estado, o los entes que tienen reconocidos poderes legislativos, legislan en materia tributaria, están vinculados por los principios constitucionales, al igual que lo están cuando legislan sobre cualquier otra materia de Derecho.

De esta manera tropezamos contra unos límites al ejercicio del Poder tributario, directamente derivados del texto Constitucional, y referidos a la materia tributaria. Siendo que, como hemos venido estudiando, al ser regida la institución histórica del Tributo bajo un concepto jurídico de Derecho, el Poder tributario se verá consecuentemente limitado por principios jurídicos de tributación.

²⁴⁶ Vid, AMATUCCI, Andrea (Dir.); *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001, págs. 142-149.

3. Los límites al Poder tributario

3.1. INTRODUCCIÓN

El Derecho en sentido objetivo, referido al ordenamiento que regula las relaciones y actividades que se producen en el seno de la vida social, por su propia naturaleza y razón de ser, debe ir dirigido a la búsqueda de la justicia. En este mismo sentido se refiere FERREIRO²⁴⁷ al expresar que “la norma debe recoger lo que, según la organización política que ejercita el poder soberano, es justo. Y la organización política debe recoger las aspiraciones de justicia de toda comunidad”

Siguiendo esta línea, el sistema jurídico tributario, como parte integrante de dicho ordenamiento jurídico, no podrá constituir una excepción a la consecución de la justicia. Con lo cual, la norma jurídico tributaria deberá responder a dichos preceptos, reflejando la concepción de lo justo por parte del legislador en el campo de la actividad financiera, como lo hiciese con cualquier otra realidad social regida por la ley.

Bajo esta lógica se desarrollan una serie de *principios de justicia tributaria*, consagrados Constitucionalmente, que pretenden mantener incólume la enjundia de justicia en el campo tributario, donde históricamente podemos inferir resulta tan susceptible de atropellos antojadizos que muchas veces se repiten en el tiempo por falta de una austera regulación que frene todo tipo de arbitrariedad calificable de *injusta*.

²⁴⁷ Vid, FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 441.

Es por todo ello que, el ejercicio mismo del Poder tributario estará limitado por este cuerpo de principios rectores, imprescindibles para referirnos a la institución jurídica del tributo y no al tributo conocido en la antigüedad. Siendo así, y recordando la potestad tributaria normativa, a la que hacíamos alusión líneas arriba, es menester no perder de vista que dicha potestad, ejecutada por el legislador, estará limitada por el conjunto de mandatos, principios y valores establecidos en la Constitución, al igual que se está cuando se legisla en cualquier otra materia.

Pero, tal y como vimos, sucedió con la institución del tributo que fue *evolucionando* (nos atrevemos a hablar en términos positivos teniendo presente la búsqueda de justicia que quedó demostrada) en el tiempo, en los últimos siglos, al uníson, se fue desarrollando una noción moderna de lo que se debería entender por justicia tributaria. Época en la cual, germinan una serie de teorías que estudian la naturaleza de los tributos, y que permiten la metamorfosis del mismo, al pasar de un instrumento de dominación y opresión, a una institución jurídica no solo amparada por la ley, sino congruente a los preceptos de justicia que profesa la misma.

3.2. APRECIACIONES A LA IDEA DE JUSTICIA

Es importante resaltar que, ofrecer un concepto de justicia estricto y estático resultaría un poco complejo. No por motivos antojadizos, basados en apreciaciones subjetivas, sino más bien por la relatividad del mismo, ya sea a una época, cultura, circunstancias, etc.

Es por ello que, recapitulando la historia, y releendo a ciertos pensadores filosóficos como Sócrates, Platón, John Locke o Thomas Hobbes (por citar algunos), podemos saltar de un concepto de justicia a otro. Ya sea concebida ésta como un *Descubrimiento de Armonía*, o bien un *Mandato Divino*; la concibamos

como una *Ley Natural*, o caso contrario una *Creación Humana*, un *Contrato Social*, o hasta un *Mandato de Autoridad*.

Con ello, tampoco pretendemos afirmar que no exista tal cosa como la “justicia”, ni que ésta varía de extremo a extremo en su contenido, pasando de ser en un primer momento “blanca” a ser “negra” (o viceversa), ya que todos poseemos al menos una noción primitiva de lo que será justo o no. Pero es precisamente en los pequeños matices de la misma, que la labor de su definición se torna un poco afanosa. Sospechamos por ello que, bajo esta misma preocupación FLORES ZAVALA²⁴⁸ señaló (acertadamente) que “el concepto de justicia al ser un concepto filosófico variará de época en época”.

Regresando al ámbito tributario, y dispensados en toda esta problemática antes referida, para acometer al estudio de los principios de justicia tributaria constitucional, nos limitaremos a analizar lo que tenga que decir la doctrina competente al respecto, lo cual al fin de cuentas se traduce en el resultado de todo un proceso de debate científico en la materia. No por ello omitiremos el hacer una que otra apreciación personal donde creamos conveniente, con el fin de conocer los preceptos rectores que servirán de cimiento para el desarrollo de la justicia tributaria que a continuación estudiaremos, y reflexionar un poco sobre los mismos.

3.3. PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

La lucha por la justificación de todas las situaciones en las que se pueda ver envuelta una persona, especialmente en sus relaciones con los poderes públicos, fue acuñando con el tiempo unos Principios Generales del Derecho en los que se reflejaron los avances en tal lucha multisecular. Un escalón decisivo en esta

²⁴⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto; *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Porrúa, México, pág. 134; citado por SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, págs. 355.

penosa escalada fue el de la entrada de tales principios en las Constituciones, primero como criterio con valor normativo directo, y con el tiempo como verdaderas normas jurídicas²⁴⁹.

Es así como arribamos a los principios constitucionales de justicia tributaria que pretendemos abordar en el presente capítulo. Estos constituyen una serie de mandatos o preceptos que a pesar de poseer cada uno, incuestionablemente, un contenido esencial diferenciador respecto a la creación y aplicación del sistema tributario, urge el no olvidar que todos ellos se encuentran entrelazados a tal grado de conformar todo un aparato dinámico complejo que opera interactuando con cada uno de sus componentes para la consecución de su fin último, entiéndase como tal: *La creación y aplicación de un Sistema Tributario Justo*.

Estos serán, por ende, mutuamente complementarios, como los son entre sí los principios del Derecho financiero, los principios de Derecho público, o bien los propios principios generales del Derecho. Con ello debemos recordar las palabras de FERREIRO²⁵⁰ quien señala que “no puede existir, claro está, una idea de justicia tributaria parcelada, aislada de la idea total y unitaria de justicia, ni, en un plano más concreto, existe una idea de justicia tributaria que pueda aislarse de la idea de justicia referida la totalidad del campo que cubre la actividad financiera”.

Tal y como vemos, en un plano más amplio, el autor nos exhorta al estudio conjunto de los principios de justicia tributaria y los demás principios que conforman el Derecho financiero. Sin embargo, al encontrarnos frente a un estudio expresamente delimitado en su contenido, hacemos uso de la cita en un plano inferior (estrictamente limitado al Derecho tributario) para reflejar la importancia de

²⁴⁹ Vid, CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 111.

²⁵⁰ FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 448.

la apreciación de los principios de justicia tributaria como un cuerpo íntegro y no de forma sesgada.

Habiendo dicho esto, podemos definir los principios de justicia tributaria como “mandatos de optimización”²⁵¹ que persiguen la realización de la justicia en el ámbito tributario (de acuerdo a las realidades fácticas y jurídicas), de tal suerte que, servirán de punto de partida y límite para la regulación y aplicación de los tributos bajo una idea de justicia, congruente a los demás conceptos y principios acuñados en el texto Constitucional por el constituyente.

En tal sentido, estos preceptos consagrados por las Constituciones servirán de límite al ejercicio del Poder tributario que estudiamos líneas arriba, ya sea en el ámbito normativo (respecto al legislador), o bien en el ejercicio de la potestad de imposición. En este último ámbito, no podemos olvidar la importancia que toman también los demás límites establecidos por las leyes. Empero, excluirémos su tratamiento para dedicarnos en mayor medida a los contemplados a nivel Constitucional, que indudablemente tendrán un carácter preponderante frente a los otros.

Aterrizando en Nicaragua, podemos afirmar que, la actual Constitución Política hace honor a los principios rectores del sistema tributario, en ocasiones de manera un poco implícita, por medio de sus artículos 114, 115 y 138 numeral 27²⁵². En este mismo sentido se refiere BALLADARES SABALLOS²⁵³, quien afirma que “el conjunto de buena parte de los principios de justicia fiscal largamente depurado

²⁵¹ Tal y como señala ALEXY los principios serán mandatos de optimización que están caracterizado por el hecho que pueden ser cumplidos en diferente grado, y que la medida debida de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. ALEXY, R.; *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios políticos y constitucionales, Madrid, págs. 86 y 87, del mismo autor, *Epilogo a la Teoría de los Derechos Fundamentales*, REDC No. 66, 2002, pág. 26; citado por BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; Lección de Derecho Tributario, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1er cuatrimestre del 2008.

²⁵² Sin por ello obviar otros como los artículos 4, 27 y 98 que vienen a complementar (tal y como veremos) el contenido constitucional de dichos principios.

²⁵³ BALLADARES SABALLOS, Reynaldo (Dir.); *Análisis Jurídico del Sistema Tributario: Propuestas para su reforma en Nicaragua*, Manuales - Facultad de Ciencias Jurídicas UCA, Managua, 2009, pág. 68.

por la ciencia jurídico-tributaria serán producto, en nuestra Constitución, de la labor interpretativa constitucional”.

Con ello, nos queda claro que no gozamos de los privilegios de la explicitud y claridad de otras Constituciones como la española o italiana al momento de dictar los principios de justicia tributaria. En tal sentido, y adelantando un poco ciertos principios a tratar, La Constitución de la República Italiana consagra expresamente el *principio de generalidad* en la primera parte de su artículo 53, el cual dispone “*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche...*”²⁵⁴, seguido a ello, se hace alusión al *principio de capacidad contributiva* al disponer “*....in ragione della loro capacità contributiva*”²⁵⁵. Este mismo artículo, en un segundo párrafo, llama expresamente al *principio de progresividad* en el sistema tributario italiano al profesar “*il sistema tributario è informato a criteri di progressività*”²⁵⁶. Y evidentemente al principio de Legalidad o Reserva de ley al recitar en su artículo 23: “*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*”²⁵⁷.

Lo mismo sucede con España, donde su Carta Magna reza en su artículo 31 numeral 1 “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...*” haciendo especial alusión al *principio de generalidad* en el ámbito tributario. Por otro lado, el mismo inciso continúa “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica...*” con lo cual, esta segunda parte manifiestamente introduce el *principio de capacidad contributiva* ya antes citado en la Constitución italiana. Finalmente lejos de cualquier tipo de ornamento ceremonioso, el citado artículo concluye proclamando literalmente los *principios de igualdad y progresividad*, y limitando este último con la *no-confiscatoriedad* del sistema tributario al leerse: “*...mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance*

²⁵⁴ Todos están obligados a contribuir a los gastos públicos.

²⁵⁵ En razón de su capacidad contributiva.

²⁵⁶ El sistema tributario se basa en criterios de progresividad.

²⁵⁷ Ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta sin base a la ley.

confiscatorio". Además del *principio de legalidad* que se sustrae de leer el artículo 31 numeral 3, el cual dispone "*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley*".

Volviendo a Nicaragua, en su origen, la Constitución política de 1987 reconocía expresamente a duras penas unos pocos principios de justicia tributaria. En tal sentido, en aquel momento su artículo 114 se leía "*El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas, así como las necesidades del Estado*". Este artículo, a todas luces, viene a poner de manifiesto el reconocimiento expreso del *principio de capacidad contributiva* en el sistema tributario nacional, sin dejar de lado, la idea total y unitaria del sistema como parte integrante de la actividad financiera²⁵⁸. Bajo este pensamiento, subraya las necesidades del Estado como parte del gasto público, inspirado, claro está, en el concepto del Estado Social de Derecho al que responde nuestra Carta Magna.

Asimismo, en su origen, nuestra Constitución reconocía expresamente el *principio de legalidad*²⁵⁹ en su artículo 115, el cual disponía "*Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley*". Sin embargo, quedaban fuera del contenido literal un extenso grupo de principios de justicia tributaria a los cuales era posible arribar únicamente por medio de un arduo análisis interpretativo de la norma.

Posteriormente, la Constitución fue sufriendo una serie de reformas, dentro de las cuales nos interesa la Ley No. 192, Ley de reforma parcial a la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 124 del 4 de Julio de 1995. Dicha ley, por medio de su artículo 9, reforma el artículo 114 de la Constitución en el siguiente sentido: "*Corresponde exclusivamente y de forma*

²⁵⁸ A la cual hacíamos alusión líneas arriba al citar a Ferreiro; *vid*, FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 448.

²⁵⁹ O reserva de ley, según discutiremos en su momento.

indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El Sistema Tributario debe de tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas. Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio. Estarán exentas del pago de toda clase de impuesto los medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis y prótesis, lo mismo que los insumos y materia prima necesarios para la elaboración de esos productos de conformidad con la clasificación y procedimientos que se establezcan”

Con la reforma de dicho artículo, se adiciona el reconocimiento constitucional expreso de un nuevo principio de justicia tributaria, entiéndase como tal el *principio de no-confiscatoriedad*. Adicionalmente, no podemos perder de vista el atribuirle *exclusivamente y de forma indelegable* a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. Potestad reafirmada en las atribuciones del Poder Legislativo por medio del artículo 12 de la misma ley de reforma, Ley 192, que adiciona el numeral 27 al artículo 138 de la Constitución el cual se lee: “*Son atribuciones de la Asamblea Nacional: 27) Crear, aprobar, modificar o suprimir tributos, y aprobar los planes de arbitrios municipales*”, con ello se ratifica de forma categórica el principio de legalidad antes referido.

Es por todo ello que reiteramos la “carencia de principios de justicia tributaria expresamente acuñados en el texto constitucional²⁶⁰”, lo cual nos transporta necesariamente al plano interpretativo para su identificación y determinación en el sistema tributario nicaragüense. Ejemplo de ello es la conjugación del artículo 27 y la reforma al artículo 114 de la Constitución para deducir el principio de igualdad, tal y como estudiaremos.

A su vez, insistimos en que el contenido de dichos principios constitucionales del sistema tributaria nicaragüense estarán resguardados por los artículos 114, 115 y

²⁶⁰ BALLADARES SABALLOS, Reynaldo (Dir.); *Análisis Jurídico del Sistema Tributario: Propuestas para su reforma en Nicaragua*, Manuales - Facultad de Ciencias Jurídicas UCA, Managua, 2009, págs. 67-69.

138 numeral 27, antes citados, cimiento sobre los cuales se erige el derecho tributario positivo, sirviendo de punto de partida y límite al ejercicio del Poder tributario.

3.3.1. Teorías del reparto justo de la carga tributaria

Habiendo introducido en términos denominativos algunos principios que se repiten en las Constituciones citadas *supra*, tales como: el principio de generalidad; el principio de igualdad; el principio de capacidad contributiva; y el principio de progresividad, es menester, antes de acometer su estudio científico, el introducir a manera de historia, el surgimiento o desarrollo de los mismos para una mejor comprensión teleológica, y concretizar así, la justicia tributaria que pretenden desde el ámbito normativo y aplicativo.

Motivados por esta preocupación, nos auxiliamos de las palabras de FERREIRO²⁶¹, quien nos expone brevemente el desarrollo del concepto del reparto justo de la carga tributaria. De acuerdo al autor, son los economistas quienes primero profundizan en el estudio científico de la actividad financiera, fueron ellos quienes dieron inicio a la elaboración de las primeras teorías (bajo el influjo de las ideas liberales) sobre la justicia en este campo.

Siendo así, continúa el autor, bajo el ideario liberal, tiene lugar el despegue científico de la teoría financiera, el gasto es un dato que hay que reducir al mínimo. Es por ello que se trata de repartir la carga tributaria en forma justa entre los contribuyentes de modo que perturbe lo menos posible el juego de la libre iniciativa privada. De tal forma que no tome partido y sea neutral ante las decisiones económicas de los particulares.

²⁶¹ Vid, FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, págs. 442-443.

Bajo este esquema surgen una serie de construcciones teóricas posteriores, dentro de las cuales podemos iniciar citando *la teoría del consumo*. Esta teoría se traduce en que cada uno ha de pagar como tributo una cantidad proporcionada a la utilidad que deriva de las prestaciones que recibe del Estado²⁶². Sin embargo, esta teoría se limita a brindar una solución al reparto justo de los tributos tomando como parámetro el valor monetario de la ventaja recibida por el particular, para determinar la cantidad equivalente a pagar como tributo aplicable a las prestaciones o satisfacción de necesidades divisibles y fácilmente determinables.

Siendo así, ante la imposibilidad de medir la ventaja individual por medio de la adecuación de las teorías del consumo de los pagos realizados por los individuos, así como la utilidad que cada uno de ellos deriva de la satisfacción por el Estado de las necesidades indivisibles, se llegó a la aceptación general de que al menos para subvenir los gastos determinados por necesidades indivisibles, cada individuo ha de pagar a través de los impuestos una cantidad proporcionada a su particular *capacidad económica*.

De tal forma que, los teóricos de la equivalencia, pasaron a defender la tesis de que, debía suponerse que, en la normalidad de los casos, cada individuo deriva de la satisfacción por el Estado de las necesidades públicas indivisibles una ventaja o utilidad proporcional a la renta que percibe o a la riqueza que posee.

Este principio recibió una aceptación generalizada con apoyo de otros procedentes de la ciencia económica-financiera, de entre los cuales se destacan las *teorías del sacrificio* (las que se dividen en *teoría del sacrificio igual*, *teoría del sacrificio proporcional* y *teoría del sacrificio mínimo*). De entre éstas, debemos subrayar la *teoría del sacrificio igual*, de la cual se desprende que todos los individuos de una comunidad deben ser iguales a la hora de soportar el peso de

²⁶² Teoría que refleja manifiestamente el ideario económico liberal o individualista al que responde FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 443.

los tributos, pero no entendida esta como una igualdad numérica, sino estando estrictamente apegados a la capacidad económica antes referida, de tal forma que cada individuo sufra, *en términos de utilidad detraída por el tributo*²⁶³, un sacrificio igualitario.

Por otro lado, no podemos dejar de mencionar *la teoría del sacrificio proporcional*, la cual viene a seguir la misma lógica de la anterior, con la variante que cada individuo deberá pagar un porcentaje determinado en razón de dicha utilidad detraída por el tributo²⁶⁴. De tal suerte que, cada individuo deberá desprenderse, al pagar el impuesto, de una dosis de utilidad igual, en proporción a la dosis total de utilidad que él detenta.

Y finalmente nos topamos con la *teoría del sacrificio mínimo*, la cual es particularmente diversa a las dos anteriores al sostener que, los impuestos han de repartirse de tal forma que la comunidad considerada como un todo, sufra el mínimo sacrificio. Gravando en grandes cantidades la renta de los más ricos y en muy bajas cantidades o incluso cero, la de los más pobres. En su conjunto, estas teorías resultan de vital importancia para arribar al concepto de justicia tributaria que conocemos hoy en día.

De tal forma que, nos atrevemos a afirmar que éstas apuntan a la defensa de un *impuesto progresivo*²⁶⁵ (recordemos con ello el principio de progresividad antes aludido y al cual nos dedicaremos en mayor medida líneas abajo), que hará posible un respeto más acertado a la capacidad contributiva, o en palabras de

²⁶³ Para poder aplicar este método debemos partir de la idea (comúnmente aceptada por las teorías del sacrificio) que la utilidad de las distintas unidades de renta recibidas es decreciente. Ejemplo: Una persona gana C\$ 3,000.00 de este dinero los primeros C\$ 500 representan 10 unidades de utilidad, los siguientes C\$ 500 representarán 9, los otros C\$ 500, 8, y así decrecientemente. Para una mejor comprensión *Vid*, FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 446.

²⁶⁴ Siguiendo el ejemplo anterior, en un caso hipotético podría corresponder al 10% del total de utilidad.

²⁶⁵ Aunque la mecánica de aplicación de la tesis del sacrificio igual resultaría en un sistema regresivo, tal y como explicaremos al tratar el principio de progresividad.

FERREIRO²⁶⁶ “que responda al principio de capacidad económica en su más exigente formulación”. De tal manera que, no basta que cada individuo contribuya con el pago del 10% de su renta, lo cual evidentemente entre mayor sea la renta, mayor la tributación, sino que, dicho porcentaje deberá consistir en una variable directamente proporcional con la utilidad que se desprende de la renta monetaria. En palabras más sencillas, entre mayor sea la renta, mayor será el porcentaje a pagar en concepto del impuesto.

Con todo ello, somos testigos del nacimiento, desarrollo y evolución de los afamados principios de justicia tributaria (igualdad, capacidad contributiva, progresividad, entre otros) acogidos posteriormente por las Constituciones modernas. Los cuales resultan imprescindibles para alcanzar un reparto justo de la carga tributaria, o lo que sería en términos más simples: La justicia Tributaria.

3.3.2. Clasificación de los principios

De todo lo antes visto, podemos inferir que la incidencia de la carga tributaria en los sujetos pasivos de esta rama del Derecho, deberá considerar, como parámetro definidor de la misma, la riqueza material del obligado al sufragio de los gastos públicos. Ello, con el propósito de establecer un balance o concordancia de la manifestación de dicha riqueza material y la imposición tributaria, en aras de la consecución de la Justicia Tributaria.

Siendo así, la doctrina ha venido desarrollando una serie de principios, los cuales, tal y como vimos, dieron sus primeros pasos en el ámbito económico, para establecer límites rectores al Poder tributario. Tomando en consideración la naturaleza propia de cada uno de ellos, es comúnmente aceptada su clasificación en dos grandes grupos, a saber: Principios de justicia tributaria material y Principios de justicia tributaria formal.

²⁶⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 447.

Siguiendo en esta línea, los principios que hemos venido introduciendo desde las Constituciones italiana, española y nicaragüense; las teorías económicas; y demás principios a tratar, constituyen todo un cuerpo de preceptos regentes de la justicia tributaria, consagrado constitucionalmente. Por lo cual, a pesar de contar cada uno de ellos con ciertas características propias, no podemos perder de vista su carácter *compuesto*, como una parte más de dicho cuerpo rector.

Esta interrelación provoca el considerar (por parte de ciertos sectores doctrinarios) a dos o más principios como componentes de un mismo precepto supremo. Por estos mismos motivos, al leer los diversos autores que tratan la materia, existen ciertas variantes respecto a los principios constituyentes de los dos grandes grupos antes referidos. Tanto así, que cierto sector incluye como principio de justicia tributaria una especie de principio de justicia tributaria en estricto sentido.

En tal sentido CALVO ORTEGA²⁶⁷ se suma al reconocimiento de un principio de justicia tributaria como principio global señalando que, el principio de generalidad más capacidad económica, más progresividad garantizan una cierta justicia entendida como interdicción de desigualdades intersubjetivas e igualdad de carga tributaria dentro de cada tributo.

De acuerdo al autor, este tipo de justicia desborda el círculo de cada figura concreta y mira al sistema entendido como un conjunto de tributos. Dentro de un impuesto, por ejemplo, la capacidad económica garantiza la no discriminación y por ello una cierta justicia (una especie de justicia parcial) y lo mismo podemos decir de los otros principios citados.

Sin embargo, somos de la opinión que todos y cada uno de los principios que pretendemos tratar, al fin de cuentas persiguen el garantizar la justicia tributaria.

²⁶⁷ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 76.

De tal forma que, individualmente, la aplicación de cada precepto logrará una justicia parcial (tal y como señala CALVO), pero en su conjunto, deberán garantizar la justicia tributaria en su totalidad.

No por ello, podemos reconocer un principio de justicia tributaria propiamente dicho, sino más bien, que este será el fin último a perseguir. Razón que nos lleva a considerar, resultaría carente de sentido el incluir como un principio más el fin último que se pretende. Con lo cual, no pretendemos ignorar los motivos que pudieron mover a este autor español u otros como ALBIÑANA²⁶⁸. Pues, en el campo tributario el artículo 31 numeral 1 de la Constitución española antes citada, nos deja entrever un indicio de ello al leerse: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.

Ante este artículo responde ALBIÑANA²⁶⁹, “con independencia de que el principio de justicia esté mencionado en el artículo 1,1²⁷⁰ de la Constitución, se formula expresamente para el sistema tributario con el apoyo de los de *igualdad* y *progresividad* en el artículo 31,1”. Asimismo responde CALVO ORTEGA²⁷¹ quien expone que “la justicia tributaria tiene hoy como campo de actuación la totalidad del sistema. La constitución española art 31 se alinea con esta tesis al referirse a un sistema tributario justo. Así las cosas, la impugnación de un sistema tributario por injusto debe de hacerse desde la globalidad y desde la comparación de la tributación que afecta a grupos de sujetos, a tipos de ingresos, a bienes determinados, etc.”.

²⁶⁸ Vid, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 173.

²⁶⁹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 173.

²⁷⁰ El cual se lee: *España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político*. Artículo 1,1 de la Constitución española del 27 de Diciembre de 1978.

²⁷¹ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 76.

Como se podrá apreciar, el razonamiento de CALVO no se aleja del todo a lo que hemos venido defendiendo en las últimas páginas. Pues recordemos que, tal y como afirmábamos líneas arriba, los principios de justicia tributaria a pesar de poseer un contenido esencial propio, detentan a su vez un carácter compuesto, el cual los mantiene entrelazados, a tal grado de perseguir una idea de justicia tributaria unitaria. En otras palabras, debemos apreciar a los principios de justicia tributaria como un cuerpo integro (sobre lo cual hemos insistido) y no de forma sesgada.

Es por ello que no descartamos del todo el pensamiento de CALVO, pues correctamente afirma que “la impugnación de un sistema tributaria por injusto debe hacerse desde la globalidad”. Siguiendo la misma lógica unitaria, pero no por ello repetimos, deberá existir un principio (en estricto sentido) de justicia tributaria, sino que esta se lograra con la aplicación de un cuerpo integro de mandatos o preceptos que se clasifican en materiales y formales.

3.3.2.1. Principios de Justicia Tributaria Material

Los principios de justicia tributaria material consisten en límites al ejercicio de la potestad tributaria normativa impuestos directamente por la Constitución, siendo que, tal y como expresábamos al tratar dicha potestad, ésta es atribuida directamente por la misma norma constitucional.

Este primer grupo de principios fundamentales vienen a condensar los criterios materiales sobre el reparto justo de la carga tributaria. En tal sentido, rigen el contenido de la norma jurídico-tributaria desde un plano constitucional para garantizar la aplicación de un sistema tributario justo.

Es por ello que, incluso nos atrevemos a establece un parangón de los mismo como una especie de principios de *fondo* respecto a la norma en cuestión.

Tomando en consideración para ello, la tradicional división de la materia jurídica en dos criterios: de *forma* y *fondo*. Habiendo dicho esto, podemos ubicar dentro de este primer grupo los siguientes:

- Principio de Generalidad
- Principio de Igualdad
- Principio de Capacidad Contributiva
- Principio de Progresividad
- Principio de No Confiscatoriedad

Antes de dar inicio a su estudio de forma individual, es importante subrayar la interrelación de estos sobre la cual hemos enfatizado. De tal manera que, a este primer grupo los une un estrecho vínculo en su contenido, a tal punto que GONZÁLEZ GARCÍA²⁷² establece:

1. Capacidad contributiva, igualdad y progresividad no son tres principios diferentes, sino explicitaciones del principio básico de igualdad en su aceptación de igualdad material, e igualdad formal.
2. La generalidad se imbuye también en el ámbito de acción del principio de igualdad, como una explicitación más del mismo.
3. La no confiscatoriedad no es un principio autónomo de justicia tributaria sino una exigencia derivada de la protección constitucional de la propiedad privada, actuando al mismo tiempo, como límite de la progresividad tributaria.

²⁷² Citado por BALLADARES en *Lección de Derecho Tributario*, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1^{er} cuatrimestre del 2008.

Siguiendo esta línea, FERREIRO²⁷³ también expone la relación entre principio de generalidad, igualdad y capacidad contributiva al afirmar que el primero viene a establecer que todos deben soportar las cargas tributarias; y el principio de igualdad añade que todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado. De tal forma que los dos principios pueden resumirse en que “todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos, y no deben existir privilegios ni tratos diferenciados”.

Posteriormente continúa afirmando que esto no quiere decir que el sistema de los tributos más perfecto es aquel que hace pagar a todos y a cada uno de los miembros de la comunidad una misma cantidad de dinero. Ya que sería injusto que se hiciera pagar a quien no puede, a quien no tiene, en absoluto, medios con que realizar el pago. Es por ello que, concluye afirmando que “la capacidad económica más que un tercer principio, es una forma de entender la generalidad y la igualdad”.

A pesar de ello, hemos optado por estudiar cada uno de los principios de forma individual, destacando su contenido esencial propio. Ya que, el evitar su estudio individualizado fundados en la interrelación de los mismo (principalmente los de generalidad, igualdad y capacidad contributiva), nos obligaría a actuar de igual manera frente al resto de principios. A tal punto que, tal y como estudiamos en las teorías económicas, el principio de progresividad viene a perfeccionar al de capacidad contributiva e igualdad al tomar en cuenta la utilidad de la renta para establecer un gravamen justo que permita una igualdad real; y adicionalmente podemos afirmar que el principio de no confiscatoriedad fijará el límite de la misma capacidad contributiva y progresividad del sistema.

Bajo este pensamiento, no nos quedaría más que optar por referirnos simplemente a un principio de justicia tributaria material y otro formal. Es por ello que en las

²⁷³ Vid, FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero Español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 449.

páginas siguientes nos dedicaremos a estudiar cada uno de los principios antes enunciados, sin obviar su interrelación, antes, someramente expuesta.

3.3.2.1.1. Principio de Generalidad

El principio de generalidad entraña que todos deberán contribuir al sufragio de los gastos públicos. Con ello, este viene a fijar el elemento subjetivo de la obligación jurídico-tributaria respondiendo a quien debe gravarse. En tal sentido, el deber de contribuir no se limita a los nacionales, siendo que, al interactuar este principio con los de igualdad y capacidad contributiva, los criterios para la aplicación de un gravamen trascenderán de consideraciones de la persona, para trasladarse al plano objetivo, tomando en consideración las manifestaciones de riqueza.

En tal sentido, el principio de generalidad vendrá a poner un límite en el aspecto subjetivo, prohibiendo cualquier tipo de trato diferenciado en el ámbito tributario, llámese exenciones o beneficios tributarios, por razones de religión, sexo, nacionalidad, o cualquier otro carácter que se le atribuya al sujeto, ajeno a los aspectos objetivos que le interesan a esta ciencia jurídica.

Bajo este mismo pensamiento, PÉREZ ROYO²⁷⁴ afirma que se trata de un principio conectado con el de igualdad, en el sentido de prohibición de la discriminación o privilegios en materia fiscal. Asimismo, CALVO ORTEGA²⁷⁵ señala que este principio supone que todos los sujetos de derecho están sometidos al Poder tributario y que no se pueden establecer exoneraciones individuales o de grupo (a personas físicas o jurídicas) que no estén justificadas por el propio ordenamiento y concretamente por la Constitución misma. El principio es, por una parte, una reacción contra privilegios históricos que declaraban exentas a personas por razón de clase, linaje, casta o estamento

²⁷⁴ PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 38.

²⁷⁵ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 68.

determinado²⁷⁶ y, por otro lado, es una manifestación concreta del más amplio de igualdad ante la ley, en nuestro caso, de la ley fiscal.

A su vez, teniendo presente este vínculo entre el principio de generalidad, igualdad y capacidad contributiva señala el autor, que es este marcado carácter subjetivo el que diferencia el principio de generalidad tributaria del de capacidad económica. La respuesta hoy en los modernos ordenamientos es que quedan sometidos al Poder tributario todos los sujetos sin excepción (generalidad) y que la forma y la cuantía de la tributación se determina atendiendo a la renta, patrimonio y consumo de los mismos sujetos pasivos (capacidad contributiva). Incluso, llega a sostener el autor que la diferencia entre ambos no es muy clara y que en definitiva, la capacidad económica cubre la generalidad: quien la tiene queda sujeto y quien carece de ella exento²⁷⁷.

Con ello, manifiestamente existe una especie de orden de prelación en cuanto a la aplicación de los principios en cuestión. A tal punto que, para merecer verdadera validez en el plano material uno vendrá a ser consecuencia del otro. Tratando de avanzar en este deslinde, primero será necesario el determinar el aspecto subjetivo, quien deberá sufragar los gastos públicos, lo cual será determinable a partir del principio de generalidad; para así posteriormente, argüir respecto a la determinación de la cuantía del gravamen aplicable a dicho sujeto. Para este último propósito jugarán un papel crucial los principios de igualdad, capacidad contributiva y progresividad, sin olvidar, claro está, el límite que vendrá a fijar el principio de no confiscatoriedad.

Con todo ello, nos atrevemos a afirmar que resultaría inaplicable el principio de capacidad contributiva, por ejemplo, sin antes determinar el elemento subjetivo

²⁷⁶ Vid, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 172.

²⁷⁷ Vid, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 68.

titular de una manifestación de riqueza. Asimismo, CALVO²⁷⁸ señala que “la diferencia entre generalidad y capacidad contributiva existe y tiene su propia efectualidad jurídica. La generalidad significa una sujeción abstracta y de ahí su relieve político, y la capacidad económica una situación concreta ante un tributo determinado que afecta a la persona física o jurídica de que se trate. Además de ello el principio de capacidad contributiva no obliga al legislador a gravar todas las manifestaciones de la misma (no tiene carácter universal) mientras que el de generalidad sí obliga a actuar en relación con todos los sujetos que se encuentran en la misma situación”.

Habiendo aclarado esto, nos preguntamos respecto a la justificación de las exenciones o beneficios tributarios que vienen a fijar, si se puede decir, un trato *desigual* de imposición. Sobre este punto debemos recordar que las exenciones totales o parciales persiguen la realización de otro principio de justicia tributaria, llámese por ejemplo, principio de capacidad contributiva, al pretender respetar el mínimo vital de existencia (el cual estudiaremos brevemente en lo concerniente a dicho principio) como en los casos de las indemnizaciones laborales o prestaciones de seguridad social²⁷⁹, entre otras; al evitar supuestos de doble imposición; o bien deducciones en la riqueza que no representa una utilidad para el sujeto por el destino que se le ha dado a la renta generada.

Con ello, se justifica el trato diferencial o tratamientos tributarios minorativos sin detrimento del principio de generalidad, al justificarse en el resto de principios de justicia tributarias que no deben ser vistos de forma sesgada, como la búsqueda de la igualdad material, de redistribución de la riqueza²⁸⁰, o bien, como

²⁷⁸ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, págs. 68 y 69.

²⁷⁹ Artículo 11 numeral 3 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003 y sus reformas.

²⁸⁰ Bajo una corriente del Estado social de Derecho nuestra Constitución es enfática en la búsqueda de la redistribución de la riqueza, en este sentido *vid*, su artículo 98: “La función principal del Estado en la economía es desarrollar materialmente el país; suprimir el atraso y la dependencia heredados; mejorar las condiciones de vida del pueblo y realizar una distribución cada vez más justa de la riqueza”; artículo 114: “Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear,

instrumentos incentivos de índole extra-fiscal, que responden a fines de interés general, debidamente fundados.

Finalmente, podemos concluir que el principio de generalidad llama a todos al sufragio de los gastos públicos por medio de la tributación, sin dar lugar a ningún tipo de privilegio tributario. No por ello significa que, no puedan existir exenciones o beneficios fiscales. Estas normas de favor, pueden fundamentarse en otros principios de justicia tributaria, o en otras razones amparadas por el ordenamiento (abstractas e impersonales), según hemos explicado anteriormente. Lo que no es admisible, de acuerdo con esta regla de la generalidad, es el establecimiento de exenciones (u otro tipo de medidas) *intuitu personae*²⁸¹.

3.3.2.1.2. Principio de Igualdad

Con la simple mención de igualdad, nos salta a la cabeza la idea de justicia, y es tal la importancia de este principio para la consecución de un sistema tributario justo. Las Constituciones modernas, como reflejo de la Revolución Francesa, proclaman la igualdad de todas las personas. A tal tendencia responde el artículo 27 de la Constitución política de Nicaragua el cual se lee “*todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho a igual protección...*”, este precepto pregona lo que podemos denominar: *igualdad formal*. Esta igualdad formal o igualdad ante la ley, viene siendo no más que un mandato constitucional que proclama un trato jurídico igualitario a personas que están en la misma situación, por el simple hecho de ser eso, personas, seres humanos, titulares de derechos fundamentales, vistos como individuo.

Sin embargo, al insertar dicho individuo a la sociedad, la diversidad de raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social entre

aprobar, modificar o suprimir tributos. El Sistema Tributario debe de tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas...”.

²⁸¹ Vid, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 38-39.

unos y otros se vuelven evidentes, diferencias que en dependencia de las culturas y/o circunstancias se transfiguran en detrimento de unos, y beneficio de otros.

Como respuesta a ello, los Estados modernos, y principalmente los Estados sociales de Derecho (siendo el caso de Nicaragua de acuerdo al artículo 130 de nuestra Constitución), han incluido dentro de su cuerpo normativo constitucional la custodia de lo que podríamos llamar *igualdad material*.

Ésta, vendría siendo una especie de reconfiguración de la igualdad formal, reparando en dichas desigualdades reales, sean estas de naturaleza personal y/o social, que generan la discriminación o trato diferencial de la persona en sociedad. A este compromiso responde la segunda parte del citado artículo 27 de la Constitución de Nicaragua, el cual dispone “...*no habrá discriminación por motivos de nacimiento, nacionalidad, credo político, raza, sexo, idioma, religión, opinión, origen, posición económica o condición social.*” Artículo, que termina obligando al Estado a la lucha y garantía del respeto de dicha igualdad, proclamando que “*El Estado respeta y garantiza los derechos reconocidos en la presente Constitución a todas las personas que se encuentren en su territorio y estén sujetas a su jurisdicción.*”

Con ello, Nicaragua, se bautiza como un Estado garante de la igualdad material, la cual tomando en consideración las desigualdades reales, tiende a una equiparación material y efectiva de las posiciones y situaciones sociales. Para ello, la Administración pública, por medio de sus poderes de Estado, deberá dar un trato igual a los que se encuentran en iguales condiciones y un trato desigual a quienes se hallen en condiciones desiguales. En otras palabras, el Estado deberá dictar normas aparentemente desiguales o contrarias a la igualdad formal, con el propósito de elevar la condición social de los colectivos que se encuentran en una situación de desventaja o desigualdad (inferior) real.

Al transportar esta igualdad material al ámbito tributario, nos topamos con un principio más de justicia tributaria, el cual, más allá de atender las desigualdades de raza, sexo, religión u opinión, antes referidas, se enfocará en las desigualdades económicas reales para establecer un sistema tributario calificable de justo.

Nótese que desde este punto de vista, ya no se parte del principio de que los hombres son jurídicamente iguales, sino desde un ángulo más preciso y real: que los hombres no son iguales en cuanto a su capacidad patrimonial y por tanto la verdadera fórmula de la justicia es tratar a dichos individuos conforme sus desniveles económicos para que el sacrificio que implica el pago de los impuestos sea repartido en forma equitativa.

En tal sentido, el principio de igualdad en cuestión, consiste en que todos los contribuyentes deben recibir un trato similar frente al mismo hecho imponible. Sin embargo, en la búsqueda de la realización de la justicia tributaria, este pretende corregir las desigualdades reales o materiales, gravando de igual manera a los sujetos que se encuentran en iguales condiciones y de forma desigual a los que en condiciones desiguales se encuentren.

Bajo esta línea de pensamiento, SANABRIA²⁸² expresa que, el principio de igualdad “no se trata de que todos contribuyan con una cuota igual, sino que esta igualdad debe tomar en consideración las diferencias que caracterizan la capacidad contributiva de cada persona”. Con ello, debemos tener presente los indicios de capacidad contributiva y la utilidad de la renta generada para el establecimiento de gravámenes progresivos que permitan el perfeccionamiento en la aplicación del principio de igualdad.

²⁸² SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 360.

Asimismo, podemos remitirnos a otros autores como ALBIÑANA²⁸³ quien sostiene que “el principio (...) se desdobra por la doctrina como sigue: Iguales aportaciones tributarias por los iguales y desiguales prestaciones tributarias por los desiguales”, o incluso CALVO ORTEGA²⁸⁴, quien afirma que “la igualdad ante la ley preside la igualdad tributaria y la refrenda en cuanto supone una actitud del poder constituyente contra la discriminación y un imperativo para los poderes públicos comenzando por el legislativo. La igualdad se predica del sistema y no de cada tributo concreto y menos de cada situación tributaria determinada”.

Podemos afirmar entonces, que el principio de igualdad se entronca con el principio de generalidad para servir de instrumento al servicio de la igualdad material. Es así como el concepto de equidad actúa como correctivo de la generalidad de la ley (siendo indispensable su visión conjunta), de tal manera que la igualdad tributaria tomará en consideración la situación particular del contribuyente en orden a sus ingresos, limitaciones y cargas. Respecto a dicha *situación particular*, no debemos olvidar lo que mencionaba CALVO²⁸⁵, de tal manera que estas deberán estar contenidas (objetivamente) en la ley, en tal manera que, el gravamen sea impuesto a todo sujeto cuya situación coincida con la pre-establecida como hecho generador de una prestación jurídico-tributaria.

A su vez, el principio de igualdad actuará con el apoyo y complemento de los principios de capacidad contributiva y progresividad. Este último principio intercede de manera activa como apéndice imprescindible para el perfeccionamiento de la igualdad y la consecución de un verdadero sistema tributario justo. A tal punto que PÉREZ ROYO²⁸⁶ se refiere a una acepción del principio de igualdad que encuentra su manifestación más clara en el criterio de progresividad.

²⁸³ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, págs. 172-173.

²⁸⁴ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 75.

²⁸⁵ La igualdad se predica del sistema y no de cada tributo concreto y menos de cada situación tributaria determinada; vid, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 75.

²⁸⁶ Vid, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 38.

Toda esta interrelación del principio de igualdad con los demás principios de justicia tributaria material es comúnmente considerada. Incluso CALVO ORTEGA²⁸⁷, bajo un ejercicio de auto-cuestionamiento sobre el tema, llega a afirmar que la igualdad no es algo distinto de la suma de la generalidad tributaria, capacidad económica y progresividad, sosteniendo que “esos tres principios cubren todo el frente tributario: la generalidad, el aspecto subjetivo (prohibiendo las exoneraciones por razón de la persona, del sujeto); la capacidad económica, gravando igual todas las situaciones que manifiestan la misma aptitud ante los tributos y estableciendo, igualmente, exenciones generales ante el citado principio, sobre todo si se entiende la capacidad como un principio ante cada situación subjetivo-patrimonial concreta; la progresividad, consiguiendo una tributación igual en términos reales o de sacrificio de los contribuyentes”.

Por último, respecto a la no-confiscatoriedad, es importante notar que su mecánica funcional es otra, la de servir de límite a la aplicación de los demás principios. Por ello, su relación con todos estos preceptos será a un nivel diverso, tal y como estudiaremos en su momento.

En fin, en el caso de Nicaragua, la igualdad ante la ley (sea tributaria o no) se proclama en la artículo 27 de la Constitución Política citado supra. Sin embargo, recapitulando en la no discriminación en razón de la *posición económica* a la que hace alusión dicho artículo²⁸⁸; el compromiso que adquiere el Estado de Nicaragua, en el último párrafo del mismo, como *garante del respeto de este derecho*²⁸⁹; pero sobre todo, al constituirse nuestro Estado como un *Estado social de Derecho* que busca desde su preámbulo: “... la construcción de una nueva

²⁸⁷ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 75.

²⁸⁸ “Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho a igual protección. No habrá discriminación por motivos de nacimiento, nacionalidad, credo político, raza, sexo, idioma, religión, opinión, origen, posición económica o condición social”. Artículo 27 de la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 05 del 09 de Enero de 1987.

²⁸⁹ “El Estado respeta y garantiza los derechos reconocidos en la presente Constitución a todas las personas que se encuentren en su territorio y estén sujetas a su jurisdicción”. Artículo 27 *in fine*, de la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 05 del 09 de Enero de 1987.

*sociedad que elimine toda clase de explotación y logre la igualdad económica, política y social de los nicaragüenses...*²⁹⁰ vemos configurados todos los elementos del principio de justicia tributaria de igualdad en dicho artículo de nuestra Constitución. Finalmente, cabe subrayar que esta no deberá detenerse en el dintel de las leyes, sino que deberá ser activa frente al sistema tributario, congruente con los propósitos de la igualdad material.

3.3.2.1.3. Principio de Capacidad Contributiva

Recapitulando sobre los principios de justicia tributaria hasta este punto. Podemos afirmar, ofreciendo una explicación muy somera a manera de resumen, que el Principio de Generalidad manda a que todos deberán contribuir al sufragio de los gastos públicos, sin permitir con ello cualquier tipo de trato especial *intuitu personae*. Asimismo, el principio de igualdad es el siguiente paso para la búsqueda de un sistema tributario justo. En tal sentido, este principio pretende corregir las desigualdades materiales exigiendo un trato igual a los contribuyentes que incurran en un mismo hecho generador. Todo ello se traduce en el aforismo sobre el cual hemos venido insistiendo: Gravar con iguales prestaciones jurídico-tributarias a los sujetos que se encuentran en iguales condiciones y de forma desigual a los que se encuentren en condiciones disímiles.

Siguiendo esta línea, podemos introducir el principio de capacidad contributiva como consecuencia lógica de los planteamientos antes hechos. En tal sentido, este principio vendrá a calificar las condiciones de los sujetos pasivos de dicha prestación para establecer su tratamiento tributario. En otras palabras, la capacidad contributiva servirá de parámetro para determinar la igualdad real de los sujetos, y en base a ésta, aplicar los gravámenes correspondientes.

²⁹⁰ Preámbulo de la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 05 del 09 de Enero de 1987.

Siendo así, la capacidad contributiva constituye, el término de comparación para determinar la igualdad o desigualdad de dos casos contrapuestos entre sí²⁹¹. Y con ello, poder corregir dichas desigualdades materiales, tal y como manda el principio de igualdad. Sobre este punto, PÉREZ ROYO²⁹² sostiene que en los sistemas constitucionales basados en el principio del Estado social de Derecho, la contribución según la capacidad económica debe ser vista en conexión con la concepción del principio de igualdad adecuada al sistema de valores propio de dicho Estado: es decir, no simplemente como respecto de la igualdad formal, sino también como instrumento al servicio de la igualdad material.

Estas palabras nos remiten a la Constitución Política de Nicaragua²⁹³, y en particular, a las últimas líneas dedicadas al principio de igualdad antes tratado. De tal manera que, tal y como mencionábamos, nuestra Constitución, está dirigida a “...la construcción de una nueva sociedad que elimine toda clase de explotación y logre la igualdad económica, política y social de los nicaragüenses y el respeto absoluto de los derechos humanos”²⁹⁴. Asimismo, dentro de sus principios fundamentales establece que “El Estado promoverá y garantizará los avances de carácter social y político para asegurar el bien común, asumiendo la tarea de promover el desarrollo humano de todos y cada uno de los nicaragüenses, protegiéndolos contra toda forma de explotación, discriminación y exclusión”²⁹⁵.

Estos preceptos constitucionales hacen alusión a lo que podemos denominar: *Mínimo vital de existencia*, o bien, como es conocido en la doctrina, *Mínimo no imponible*. Y es que un sistema tributario justo, deberá respetar de antemano, los recursos económicos, de los sujetos, necesarios para la realización de sus

²⁹¹ Vid, BALLADARES SABALLOS, Reynaldo (Dir.); *Análisis Jurídico del Sistema Tributario: Propuestas para su reforma en Nicaragua*, Manuales - Facultad de Ciencias Jurídicas UCA, Managua, 2009, pág. 73.

²⁹² PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, págs. 35-36.

²⁹³ Teniendo presente que esta proclama en su artículo 130 al Estado nicaragüense como un Estado social de Derecho.

²⁹⁴ Preámbulo de la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 05 del 09 de Enero de 1987.

²⁹⁵ Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 05 del 09 de Enero de 1987.

necesidades vitales, el respeto a los derechos fundamentales y desarrollo de una vida digna.

Con todo ello, podemos definir al *mínimo vital de existencia*, como aquella cuantía devengada por un sujeto, imprescindible para su subsistencia y la de su familia, respetando su derecho a vivir una vida digna y demás derechos fundamentales y sociales, por citar algunos: de habitación, alimentación, salud, educación, trabajo, vestimenta, recreación, y seguridad social. De tal manera que, la capacidad contributiva para soportar una carga tributaria, consistirá en la aptitud de un sujeto para sufragar los gastos públicos una vez satisfechas sus propias necesidades²⁹⁶. O lo que es lo mismo en palabras de CAZORLA PRIETO²⁹⁷, la aptitud económica que una persona tiene para pagar los impuestos, sin que por ello sufra menoscabo en la satisfacción de sus necesidades vitales o las de sus dependientes legalmente autorizados.

Es importante destacar que en el caso de Nicaragua no existe un verdadero respeto a dicho *mínimo no imponible*, el cual, a pesar de estar consagrado en nuestra Constitución, se ve violentado por las leyes que conforman al sistema tributario nicaragüense. Sin embargo, nos abstenemos de exponer científicamente y justificar nuestra afirmación para evitar alejarnos de la materia que nos compete en este estudio.

Podemos afirmar entonces, sin temor a equivocarnos, que la capacidad económica hace alusión a la aptitud o posibilidad real, con la que cuenta un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación pecuniaria a favor de la Administración Pública. Debemos recordar que el tributo busca una manifestación de riqueza material (con ello nos referimos a una riqueza real o potencial) de tal manera que la incidencia tributaria en cada uno de los

²⁹⁶ Insistimos en recordar que la referirnos a sus *propias* necesidades, no podemos dejar de lado aquellas de su núcleo familiar dependiente.

²⁹⁷ Vid, CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 35.

contribuyentes será tomando en cuenta su riqueza material. Por ello, el principio de capacidad contributiva constituirá un elemento imprescindible dentro de la justicia tributaria.

Nicaragua consagra en su Constitución, esta la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria, “fuente principal de inspiración a la hora de delimitar los diferentes hechos imposables y de establecer las exenciones”²⁹⁸. De tal manera que el principio de capacidad contributiva se sustrae del artículo 114 al predicar: “...*El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas...*”.

En tal sentido, siendo las manifestaciones de riqueza el parámetro para el establecimiento de gravámenes, el legislador puede juzgar incompleta esta primera delimitación, y así, estimar que la realización del hecho imponible no revela capacidad económica, estableciendo por esta razón una exención.

El principio de capacidad económica plantea como una de sus interrogantes más importantes la legitimidad científica y constitucional de determinadas exenciones tributarias, para garantizar la interdicción de cualquier privilegio y justificar la exoneración²⁹⁹. Conforme a este planteamiento, y el respeto al mínimo vital de existencia antes aludido, encontramos en el derecho positivo nicaragüense, el no gravamen a los premios de la Lotería Nacional (iguales o inferiores a cincuenta mil Córdobas); las sumas recibidas por concepto de seguridad social, las indemnizaciones laborales; entre otras³⁰⁰, los cuales por no expresar verdaderas manifestaciones de riquezas que hagan apto económicamente al sujeto para hacer frente a una obligación jurídico-tributaria, no son gravados. Todo ello, coherentemente a los principios de justicia tributaria, sin detrimento de los mismos.

²⁹⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 451.

²⁹⁹ *Vid*, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág.70.

³⁰⁰ *Vid*, el artículo 11 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

De acuerdo a CAZORLA PRIETO³⁰¹, desde un punto de vista material y por las funciones a la que sirve en sustancia, el principio de capacidad económica se exige de los tributos en concreto, sin perjuicio de que pueda predicarse también del sistema tributario en general. Ahora bien, en cada uno de los tributos la presencia de dicho principio es distinta, según principalmente su naturaleza y estructura. Es decir, hay tributos como los impuestos, en los que frente a otros, como las tasas, la presencia del principio de capacidad ha de ser más intensa y extendida, dada su configuración. Pero, incluso dentro de los propios impuestos, la presencia del principio que nos ocupa es más exigente en unos (los directos) que en otros (los indirectos) debido a las características de uno y otros.

Con lo cual el principio de capacidad contributiva deberá aportar leyes que tomen en consideración la riqueza material del contribuyente al momento de establecer el hecho generador y sus elementos cuantitativos. En definitiva, la capacidad económica es una situación patrimonial que hay que predicar ante cada obligación concreta (Impuestos, tasas y contribuciones especiales). Cada prestación que se exija al contribuyente tiene que basarse en una manifestación de capacidad económica concreta. De tal manera que entre capacidad económica y obligación tributaria exigida, debe existir un vínculo³⁰². En otras palabras, la obligación jurídico-tributaria será consecuencia de la manifestación de capacidad contributiva, lo cual vendrá a su vez a servir de fundamento a la misma imposición.

Sobre este último punto, BALLADARES SABALLOS³⁰³ apunta que “la formulación del principio de capacidad contributiva en las Constituciones modernas pone el acento en las garantías y derechos del contribuyente al establecer la prestación patrimonial como obligación general de concurrir en aras del interés común, por el

³⁰¹ CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, págs. 119-120.

³⁰² Vid, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, págs. 69-70.

³⁰³ BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; *Lección de Derecho Tributario*, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1er cuatrimestre del 2008.

mero hecho de tener capacidad contributiva, y en razón de tal capacidad y no desde el punto de vista del ente impositor como poder de imperio típico del Estado o de los entes públicos”.

Con todo lo dicho hasta este punto, podemos concluir que el principio de capacidad contributiva cumple una triple función, de gran importancia, dentro de la disciplina del Derecho tributario a la cual hace alusión PÉREZ ROYO³⁰⁴. En tal sentido, tal y como sosteníamos líneas arriba, este servirá de fundamento al sufragio de los gastos públicos, con lo cual a su vez, justificará el gravamen de una prestación jurídico-tributaria tras una manifestación de riqueza.

Por otro lado, este servirá como límite al legislador, ya que no podrá establecerse tributos si no es tomando como presupuesto, circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que en él mismo se ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica. Como tales índices pueden citarse la obtención de renta o ingresos monetarios, la posesión de patrimonio, el consumo, la adquisición de bienes, entre otros; de ahí la justificación de la derivación los distintos tipos tributarios. Dichos índices pueden ser directos o indirectos, consecuentemente medirán la capacidad económica con diferente grado de perfección, pero, en cualquier caso esta capacidad debe existir.

Finalmente, este principio se ocupará de servir de orientación para legislar. Tal y como hemos podido apreciar, este principio tiene una importancia básica para la producción de normas tributarias, a tal punto que el legislador ha recibido el encargo por parte del constituyente de hacer que el sistema tributario en su conjunto sea, cada vez más, un reflejo de la capacidad económica global de los sujetos. Todo ello exige construir este sistema dando un peso importante a las figuras que se basan en índices más perfeccionados de capacidad económica,

³⁰⁴ Vid, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, págs. 36-37.

como es el caso de la imposición personal sobre la renta (el cual será el principal impuesto a tratar en los próximos capítulos).

Además de esta triple función del principio de capacidad contributiva, no debemos perder de vista, a manera de colofón que, siendo que el sistema tributario y con él, los diversos tipos de gravámenes, serán aplicables a toda manifestación de riqueza que haga apto al sujeto económicamente para hacer frente a las mismas, consecuentemente éste se extenderá tanto a las personas físicas como a las jurídicas (a todos los sujetos de derecho). Por otro lado, no deberá gravarse el mínimo vital de existencia, entendido como el conjunto de recursos económicos referido a una unidad de tiempo que permite atender las necesidades elementales personales y familiares³⁰⁵, el cual evidentemente se refiere de forma exclusiva a las personas físicas.

La capacidad económica deberá exigirse de todos los tributos en particular, ya sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, de tal manera que sea congruente con todo el sistema tributario. Y finalmente, para la aplicación de cualquier tipo de exención tributaria, deberá justificarse a nivel científico (como disciplina) y constitucional en la misma norma. De tal manera que, estas manifestaciones de capacidad contributiva, no gravadas (total o parcialmente), no actúen en detrimento de la justicia tributaria que pregonan todos los preceptos del sistema en cuestión.

3.3.2.1.4. Principio de Progresividad

El principio de progresividad, por su parte, también sirve a los intereses de la igualdad, y se encuentra íntimamente concatenado con la capacidad contributiva³⁰⁶. Los sistemas tributarios modernos han ido adquiriendo poco a poco

³⁰⁵ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 70.

³⁰⁶ BALLADARES SABALLOS, Reynaldo (Dir.); *Análisis Jurídico del Sistema Tributario: Propuestas para su reforma en Nicaragua*, Manuales - Facultad de Ciencias Jurídicas UCA, Managua, 2009, pág. 78.

como rasgo más notable el de la progresividad, que se instaura como medio al servicio de la redistribución de la renta y del principio de la justicia material en el terreno tributario³⁰⁷.

Bajo este mismo pensamiento PÉREZ ROYO³⁰⁸ sostiene que la progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta, tiene una profunda conexión con el valor de la igualdad, entendida como criterio material, que debe ser hecha efectiva también con el concurso de los poderes públicos. E igualmente con el mandato de la capacidad económica en la acepción de programa para el legislador y los poderes públicos (al cual nos referimos al tratar dicho principio).

Con todo ello, podemos afirmar que la progresividad es un fenómeno ligado al desarrollo de los sistemas tributarios contemporáneos, que asignan a la Hacienda Pública una función redistributiva de la riqueza. En la doctrina más antigua se había planteado la cuestión de la congruencia entre la existencia de impuestos con tarifas progresivas y el criterio de contribución en proporción a los haberes o a la capacidad económica, establecido generalmente en los textos constitucionales y que se identificaba como un mandato de proporcionalidad, opuesto al de progresividad.

Actualmente, en el caso de Nicaragua no contamos con un artículo en nuestra Constitución que haga alusión literal a dicho principio. Sin embargo, bajo un ejercicio analítico-interpretativo podemos afirmar que dicho principio se encuentra contenido en el artículo 114 de nuestra Carta Magna al disponer: "... El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas..." De tal forma que, a pesar de notar cierta alusión a la capacidad contributiva en el contenido de este artículo, el mismo, se refiere en términos de

³⁰⁷ CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 125.

³⁰⁸ PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, págs. 39-40.

distribución de la riqueza, lo cual nos conduce a una visión más amplia que trasciende del sujeto pasivo.

Siguiendo el discurso, el sistema tributario nicaragüense deberá tomar en consideración los índices de capacidad contributiva para establecer obligaciones jurídico-tributarias al servicio de la redistribución de la renta e igualdad material en el terreno tributario. Con lo cual, “el principio de progresividad supone que el establecimiento de un tributo debe hacerse de manera que a un aumento de la base de imposición corresponda un incremento de la deuda tributaria más que proporcional”³⁰⁹.

En palabras de PÉREZ ROYO³¹⁰, se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Es decir, los que tienen más, contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.

Inevitablemente ello nos hace recordar las *teorías del sacrificio* desarrolladas décadas atrás por los economistas. Las cuales se inspiran en el ideal que, todos los individuos de una comunidad deben ser iguales a la hora de soportar el peso de los tributos, pero esta igualdad no puede ser una igualdad numérica, sino que debe estar configurada de tal forma que signifique un sacrificio igual para todos.

Bajo este pensamiento se considera que la utilidad de las distintas unidades de renta recibidas por cada individuo es decreciente. Es precisamente por ello que, siendo la renta inversamente proporcional a la utilidad de la misma, será necesario el establecimiento de gravámenes progresivos para la consecución de una verdadera igualdad en el sistema, significando con ello un *sacrificio en igualdad*.

³⁰⁹ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág.73.

³¹⁰ PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 39.

Por todo ello, somos de la opinión que este concepto económico (utilidad de las unidades de renta), es perfectamente aplicable al Impuesto sobre la Renta (IR)³¹¹ para el establecimiento de parámetros de medición e incluso fundamento en la aplicación de un sistema progresivo que se proponga el respeto y perfeccionamiento del principio de igualdad y con él, de aplicación de un sistema tributario justo.

Para brindar una mejor explicación sobre el funcionamiento de dicha utilidad en las teorías del sacrificio igual y del sacrificio proporcional, nos auxiliaremos de un ejemplo que tomamos prestado de FERREIRO³¹², adaptándolo a la realidad de Nicaragua:

Sujeto A		Sujeto B	
Utilidad	Unidades de Renta	Utilidad	Unidades de Renta
10	los primeros C\$2000	10	los primeros C\$2000
9	los segundos C\$2000	9	los segundos C\$2000
8	los terceros C\$2000	8	los terceros C\$2000
		7	los cuartos C\$2000
		6	los quintos C\$2000
		5	los sextos C\$2000
17	Renta Total: C\$ 6000	35	Renta Total: C\$ 12000

De acuerdo a la teoría del sacrificio igual, ambos sujetos (A y B) deberán sufrir, en términos de utilidad detraída por el tributo, un sacrificio igual. Siendo así, en el caso hipotético de un sacrificio igual a 7 unidades de utilidad, el sujeto A deberá pagar C\$ 1750 y el sujeto B C\$ 2545,45.

³¹¹ Vid, Título II, Impuesto sobre la Renta, artículos 3 y ss., Ley No. 453, Ley de equidad fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

³¹² Vid, FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero Español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, págs. 444 y 445.

Sin embargo, consideramos que el empleo de la utilidad de las unidades de renta bajo esta mecánica, en lugar de establecer un sistema progresivo que aumente la proporción del gravamen según aumenta la renta devengada, instaura un sistema regresivo. En tal sentido, retomando el ejemplo anterior, al sujeto A, quien devenga un salario de C\$6000, al serle impuesto un tributo de C\$1750, se le estará gravando el 29,16% de la renta; en cambio, en el caso del sujeto B, quien devenga C\$12000 al contribuir con C\$2545,45, estará pagando tan solo el 21,21% de su renta total, a pesar de devengar más que el sujeto A.

Por otro lado, la teoría del sacrificio proporcional, viene a perfeccionar el sistema estableciendo un impuesto verdaderamente progresivo, al gravar un porcentaje “x” sobre la utilidad de unidad de renta poseída por cada sujeto. Siendo así, podemos establecer un ejemplo con un gravamen del 20% sobre la utilidad.

En este caso hipotético, el sujeto A deberá contribuir con la renta que represente 3.8 unidades de utilidad de las 19 que posee. Esto se traducirá en C\$950, lo cual corresponderá al 15,83% de los C\$6000 devengados. En el caso del sujeto B, al poseer 38 unidades de utilidad, éste deberá pagar la renta correspondiente a 7.6 unidades. Estas se entenderán en córdobas como C\$2763.63, correspondiendo a un 23,03%.

Tal y como podemos apreciar, con la aplicación de este sistema del sacrificio proporcional, se gravará progresivamente en un mayor porcentaje a quien devengue mayor renta, tomando en consideración la utilidad de unidades que posea.

Siendo que, para la aplicación de un Impuesto sobre la Renta en un sistema tributario justo, no bastará el gravar la capacidad contributiva con un porcentaje fijo, lo cual evidentemente significará un aumento proporcional de la cuota final a pagar, según aumente dicha manifestación de riqueza. Es menester, para la búsqueda de una justicia tributaria, el aumento progresivo de dicho porcentaje a

gravar según aumenta la renta. Con ello, los sujetos pasivos contribuirán con un sacrificio homogéneo al sufragio de los gastos públicos, acorde al principio de igualdad.

En este mismo sentido se refiere CALVO³¹³, quien expresa que el principio de progresividad supone en su versión más conocida que el establecimiento de un tributo debe hacerse de manera que a un aumento de la base de imposición (de la materia que se grava) corresponda un incremento de la deuda tributaria más que proporcional. Es decir, entre mayor sea la capacidad contributiva, mayor será el porcentaje a pagar en concepto del impuesto.

Podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que los sistemas tributarios progresivos respecto al impuesto sobre la renta, se han inspirado en esta teoría del sacrificio proporcional. El cual consiste en una proporcionalidad sobre la utilidad que se traduce en una progresividad del porcentaje sobre la renta.

En este sentido, al remitirnos a la Ley de Equidad Fiscal en Nicaragua, en su artículo 21 viene a establecer unos parámetros para calcular ciertas *alícuotas* del impuesto a pagar para las personas naturales³¹⁴. Con ello, dicho artículo establece dos tablas con tarifas progresivas tomando como parámetro la renta gravable.

Siendo así, en el caso de las personas asalariadas dispone que el impuesto sobre la renta a pagar se calculará de conformidad con la tarifa progresiva siguiente:

³¹³ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 73.

³¹⁴ Sobre este punto nos llama la atención que la ley se refiere a personas naturales y personas asalariadas como dos personas completamente distintas, dándoles incluso un trato diferenciado, cuando desde un plano científico resulta indiscutible, y así lo reconocer la doctrina, que las personas naturales y las personas asalariadas no son disyuntivas. Con lo cual, una persona por el hecho de ser una asalariado no pierde su aptitud de persona natural, consecuentemente cualquier tipo de trato diferenciado en razón de ello carece de todo tipo de fundamento. Cualquier precepto legal en este sentido, como lo es el artículo 21 de la Ley No. 453, Ley de equidad fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003. en cuestión, atenta en contra de los principios de justicia tributaria que hemos venido tratando, e incluso será indubitavelmente inconstitucional en razón del artículo 27 Cn. Es por ello que volveremos sobre este punto al tratar el impuesto sobre la renta en Nicaragua.

Renta gravable (Estratos)		Impuesto base	Porcentaje Aplicable	Sobre exceso de
De C\$	Hasta C\$			
1.00	75,000.00	0	0%	0.00
75,000.01	100,000.00	0	10%	75,000.00
100,000.01	200,000.00	2,500.00	15%	100,000.00
200,000.01	300,000.00	17,500.00	20%	200,000.00
300,000.01	500,000.00	37,500.00	25%	300,000.00
500,000.01	a más	87,500.00	30%	500,000.00

Tal y como vemos, para la aplicación del Impuesto sobre la Renta en Nicaragua, según aumenta la renta gravable (unidades de renta), aumentará el impuesto base y porcentaje aplicable sobre el exceso de determinada renta. Con ello, la misma estructura del IR, hace posible la aplicación del impuesto respetando el principio de progresividad, cuya manifestación variará en dependencia del impuesto a aplicar.

Sobre este tema, CALVO³¹⁵ afirma que “la progresividad, como principio, se aplica solo a los impuestos y puede predicarse de una figura aislada, de varias, o del sistema tributario en su conjunto”. Puesto que, atendiendo la naturaleza, estructura y finalidad de los tributos, la progresividad resulta inaplicable a cada uno de ellos en su totalidad. Con lo cual, consideramos oportuno predicar dicha progresividad del sistema tributario en general, operando en todo aquel impuesto que preste las condiciones que permitan adaptarse a tal principio.

Siguiendo esta, el doctrinario español, considerando a los impuestos como únicos guardianes de la progresividad del sistema manifiesta que estos deben tener una universalidad que permita contemplar la totalidad de la situación económica determinada del sujeto pasivo (renta, patrimonio y consumo). Desconocer esto sería tanto como prescindir del presupuesto científico que permite hablar de una

³¹⁵ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 73.

mayor o menor utilidad de las unidades de renta, o de cualquier otra materia económica que se elija como objeto de la imposición.

Asimismo, CAZORLA PRIETO³¹⁶ teniendo presente esta dificultad científica, apunta que, aún así, de la progresividad inspiradora de un sistema tributario justo se ha de inferir que los tributos que por sus características (sobre todo por su estructura y naturaleza) puedan adaptarse a tal principio deben hacerlo así, sin que puedan seguir directrices distintas con el fin de no chocar con las exigencias concernientes a la progresividad que mandata la Constitución. Con ello, mientras el campo de la imposición directa (como el caso del IR antes visto) es idóneo a tal propósito, al construirse sobre la capacidad económica global del sujeto pasivo; el de la imposición indirecta lo es mucho menos, al atenerse al acto particularizado del consumo o de la transmisión, desligado de elementos generales que permitan aplicar la progresividad con fundamento en la capacidad económica general del sujeto

Siendo así, respecto a los impuestos indirectos, como lo es el Impuesto al Valor Agregado (IVA)³¹⁷ el cual vendrá a gravar el consumo, CALVO³¹⁸ sostiene que solo en este hecho imponible (el consumo) se puede admitir una excepción dada su heterogeneidad, consumo fraccionado y dificultades administrativas para su contemplación global. La coexistencia de varios impuestos sobre el consumo y de varios tipos de gravamen dentro del principal de ellos (el que grava el valor añadido) produce una especie de “progresividad cualitativa”, o lo que es lo mismo, los tipos de gravamen correspondientes a productos del precio más elevado (y cuyo consumo implica, normalmente, una mayor capacidad económica) son más

³¹⁶ Vid, CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 126.

³¹⁷ Vid, Título III, Impuesto al Valor Agregado, artículo 36 y ss., Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

³¹⁸ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 74.

altos que lo que podríamos denominar de tipo medio, ejemplo de ello, el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)³¹⁹.

Corolario de lo antes expuesto, podemos afirmar que la progresividad vendrá a perfeccionar la aplicación del principio de igualdad tomando en consideración la capacidad contributiva, para el perfeccionamiento de un sistema tributario justo. En este sentido, deberá existir una “presencia equilibrada de la progresividad en cada tributo en particular. Entendemos que esta última debe darse en un tributo cuando no sea atentatoria, cuando sirva para el logro de la igualdad ponderada, es decir, aquella que se funda en la capacidad económica de cada uno, todo ello en beneficio de la justicia tributaria. Cuando la progresividad no sirva a los objetos predichos de modo principal y, en un plano más secundario, cuando violente la estructura y esencia de una figura fiscal, no puede entenderse que sea exigida por el mandato constitucional³²⁰.

3.3.2.1.5. Principio de No Confiscatoriedad

Teniendo presente la progresividad del sistema, a la cual nos hemos venido refiriendo, es menester el establecimiento de un límite al mismo, que permita la imposición progresiva de gravámenes en razón de los índices de capacidad contributiva sin que ello desvirtualice la institución misma de los tributos y el Estado.

Recordando un poco el capítulo con el que dimos inicio a la presente tesis, recordaremos que nos expresábamos respecto al Estado, como aquel ser dotado de personalidad y revestido de autoridad soberana. El cual nace, para cumplir ciertas finalidades mediante determinados procedimientos en los cuales radica la propia esencia de su actuación, y las que vienen a constituir su propia justificación.

³¹⁹ *Vid*, Título IV Impuesto Selectivo al Consumo, artículo 68 y ss., Ley No. 453, Ley de equidad fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

³²⁰ CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, págs. 126-127.

De tal manera que, entre toda esta masa de funciones y finalidades para las cuales ha nacido, radica la justificación de su propia existencia. El Estado surge como un instrumento creado por la sociedad al servicio de los miembros que la integran. Sin embargo, para el cumplimiento de los fines que se ha propuesto, éste, precisará de recursos económicos que permitan su normal desenvolvimiento, la subsistencia de sus institutos y el funcionamiento de los mismos.

Con ello, el tributo se configura como deber cívico del contribuyente de solidaridad en el sufragio de los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva, a efectos de que el Estado cumpla con los deberes inderogables de solidaridad política, económica y social en el marco del respeto al deber ciudadano de desarrollar según las propias posibilidades, y según su opción, una actividad o función que concurra al progreso material o espiritual de la sociedad³²¹.

En otras palabras, el tributo como institución jurídica de Derecho regulada y normada por el Derecho tributario, sirve de instrumento mediático al servicio del Estado para la satisfacción de las necesidades propias de los contribuyentes y la consecución del bien común.

Con ello, la aplicación desmesurada de un sistema progresivo desvirtuaría toda esta mecánica, obligando a los sujetos a generar renta para contribuir, o lo que es lo mismo, vivir para tributar. Resulta importante entonces establecer un límite a la progresividad que permita no perder de vista que dicha contribución va dirigida al sufragio de los gastos públicos. Prevalciendo las necesidades de los contribuyentes por encima de las propias del Estado, el cual, no constituye un fin en sí mismo, sino más bien, opera como un instrumento más al servicio del ciudadano.

³²¹ AMATUCCI, Andrea (Dir.), *Il concetto di tributo (I parte)*, Trattato di Diritto Tributario. Annuario, Cedam, Padova, 2001, págs. 623 y 624; citado por Vid, BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; *Lección de Derecho Tributario*, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1^{er} cuatrimestre del 2008.

En la doctrina moderna, existen diversos autores que no le atribuyen a la no confiscatoriedad, las características propias de un verdadero principio, sino, más bien, las de un simple límite al Poder tributario y/o a la progresividad del sistema. Entre estos autores podemos hacer mención de CAZORLA PRIETO³²² quien expresa que “la exigencia de no confiscatoriedad no constituye un principio constitucional en el sentido estricto que definimos tal concepto...”; asimismo GONZÁLEZ GARCÍA³²³, sostiene que “la no confiscatoriedad no es un principio autónomo de justicia tributaria sino una exigencia derivada de la protección constitucional de la propiedad privada, actuando al mismo tiempo, como límite de la progresividad tributaria”; o bien, CALVO ORTEGA³²⁴ quien afirma que “el llamado principio de no confiscatoriedad no es propiamente un principio tributario con una esencia creativa y susceptible de ser utilizado como una herramienta metodológica. Es más bien un límite al Poder tributario. No confiscación es aquí igual a la interdicción de carga fiscal exorbitante o extraordinaria del sistema considerado como un todo es decir, como un conjunto actual de tributos”.

Sin embargo, opinamos que bajo la visión conjunta de los principios de justicia tributaria que hemos venido promulgando, la exclusión del principio de no confiscatoriedad, como uno más de ellos, provocaría una desnaturalización de la misma justicia tributaria que persiguen. En tal sentido, un verdadero cuerpo integro de principios que profesen un sistema tributario justo deberá atender tanto los deberes y derechos del sujeto pasivo como aquellos del sujeto activo en cada una de las relaciones jurídico-tributarias que se entablen. Es por ello que, el principio de progresividad restaría incompleto actuando de manera *injusta* frente a los contribuyentes, en menoscabo de sus derechos.

³²² CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 127.

³²³ Sustraído de BALLADARES en Lección de Derecho Tributario, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1er cuatrimestre del 2008.

³²⁴ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 76.

La Constitución política de Nicaragua, consagra la no confiscatoriedad en su artículo 114 al profesar: “*Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio*”. De tal manera el principio de no confiscatoriedad se ve contenido literalmente en la Carta Magna en aras de un sistema tributario justo.

EN definitiva, este precepto constitucional se enlaza con el de progresividad, de tal manera que la no confiscatoriedad deviene como un límite a la progresividad del sistema tributario, en este sentido SANABRIA³²⁵ sostiene que por la vía tributaria, el Estado no puede violar la garantía de la inviolabilidad de la propiedad establecida en la norma pertinente. Se trata así de evitar la confiscación de la propiedad por tributación excesiva.

3.3.2.2. Principios de Justicia Tributaria Formal

Siendo que los principios de justicia tributaria material, atendiendo al *fondo* de la norma jurídico-tributaria, vendrán a limitar directamente por medio del constituyente el ejercicio de la potestad tributaria normativa. Consecuentemente los principios de justicia tributaria formal, atendiendo al procedimiento a seguir o la *forma* de dicha norma, velará por el establecimiento de límites al ejercicio de la potestad de imposición, en este caso impuestos indirectamente por la Constitución, la cual exigirá el cumplimiento de cierta *forma* para su ejercicio, y que será establecida mediante ley (directamente) a través del ejercicio de la potestad tributaria normativa.

En este sentido, la Constitución exigirá a los órganos impositivos competentes, cierta formalidad que será prescrita por el órgano legislativo para poder actuar en el campo de sus facultades. Todo ello se sustrae de la misma naturaleza de la potestad de imposición, la cual, tal y como vimos en su momento, se ve atribuida

³²⁵ SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 362.

indirectamente por la Constitución como resultado directo del ejercicio de la potestad tributaria normativa.

Siendo así, una vez expuestos los criterios sustantivos sobre el reparto de la carga tributaria y establecimiento de las prestaciones impositivas, podemos acometer al estudio de las reglas formales para su aplicación. En este sentido, los principios de justicia tributaria formal vienen a regir los aspectos imprescindibles al momento de establecer la norma jurídico-tributaria, para su efectiva recaudación. Tradicionalmente, estos se han dividido en tres:

- Legalidad
- Reserva de Ley
- Seguridad Jurídica

Sin embargo, tal y como expondremos, surgen ciertas irregularidades de contenido al adoptar esta división tripartita. Tal y como veremos, el principio de legalidad se consagra como un precepto base sobre la producción normativa en materia tributaria a favor de la potestad tributaria normativa. De tal forma que, su contenido resulta tan amplio que la reserva de ley y seguridad jurídica pueden ser como parte integrante del mismo.

Es por ello que hemos optado a referirnos en un primer momento al principio de legalidad como único y exclusivo principio de justicia tributaria formal o bien, obviar este de forma íntegra, sesgándolo en dos principios de justicia tributaria formal, a saber, principio de reserva de ley y principio de seguridad jurídica.

3.3.2.2.1. Principio de Legalidad

En breves palabras podemos resumir este principio como la necesidad o requisito de una Ley formal para el establecimiento de tributos. Tradicionalmente en el principio de legalidad se ha identificado la exigencia de auto-imposición o

consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes³²⁶. Ello, nos remite al afamado adagio “*No taxation without representation*” del parlamentarismo inglés.

Dicho aforismo nos recuerda la potestad tributaria normativa antes tratada. Donde, desarrollando el concepto de soberanía política y la mecánica representativa a la que convoca nuestra Constitución, concluíamos en el establecimiento de tributos, por el Poder tributario, como todo un auto ejercicio de esta misma soberanía que reside en el pueblo. “Se trata, pues, de un postulado que tiene su origen en el consentimiento que han de prestar los ciudadanos mediante sus mecanismos de representación política para que los tributos puedan ser establecidos y exigidos³²⁷”.

Siguiendo con el razonamiento, el principio de legalidad servirá de límite al ejercicio del Poder tributario exigiendo se respete el sentir popular al precisarse del órgano legislativo (aparato político representativo por excelencia) para el establecimiento, a manera de auto-imposición, de obligaciones jurídico-tributarias. Asimismo, la Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano (1789), como expresión de esta auto-imposición, hace alusión al derecho del ciudadano de aprobar la necesidad de las contribuciones por si mismos o a través de representantes³²⁸.

En tal sentido, tal y como hemos predicho, el principio de legalidad constituirá un límite al ejercicio de la potestad de imposición, siendo que requerirá de lo que mandate la potestad tributaria normativa (representando los intereses de la ciudadanía) para poder exigir las prestaciones tributarias. Con ello, rememoramos

³²⁶ Vid, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 41.

³²⁷ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 191.

³²⁸ Vid, al respecto el artículo 14 de la Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente francesa el 26 de agosto de 1789.

el tan repetido aforismo romano “*nullum tributum sine lege*”, en virtud del cual no podrá existir un tributo sin que previamente una ley así lo establezca.

El jurista nicaragüense BALLADARES SABALLOS³²⁹ expresa que “en su concepción más restringida, el principio de legalidad implica que solo mediante ley pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a los ciudadanos”. Lo cual nos reconduce a la posibilidad de ver al principio de legalidad bajo una concepción más amplia, entendida como, no solo la simple creación y exigencia de los tributos, sino que dichas leyes deberán contener los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias, los sujetos pasivos, la base imponible, y demás elementos constitutivos del mismo para dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes.

Es importante notar, que al contemplar la legalidad bajo esta segunda noción, estaríamos reconociendo a los principios de reserva de ley y seguridad jurídica como consecuencia directa del principio de legalidad. Según el cual, solo podrán exigirse prestaciones jurídico-tributarias mediante ley que contemple sus elementos constitutivos esenciales, y de ser así, no será posible la modificación de su contenido mediante otros instrumentos distintos a la ley, ya sean decretos-ejecutivos (Poder Ejecutivo) o resoluciones judiciales (Poder Judicial) que pretendan modificar la materia tributaria.

Todo ello, obligará al Poder tributario a seguir el procedimiento, requisitos y solemnidades (discusión del proyecto de ley, promulgación, publicación, respeto del *vacatio legis*) que precisa el legislar, para realizar cualquier tipo de modificación en, los sujetos pasivos, hecho generador, base imponible, o cualquier otro elemento del tributo. A su vez, la ley deberá “ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles (...)”. De este razonamiento se infiere que el principio de legalidad significa el principio de no retroactividad de las leyes

³²⁹ BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; Lección de Derecho Tributario, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1er cuatrimestre del 2008.

tributarias³³⁰. En definitiva, la instauración de un sistema tributario garantista de seguridad jurídica.

Consideramos jurídicamente correcto todo este razonamiento respecto al principio de legalidad. La misma reserva de ley convoca al principio de legalidad, en el sentido que, este último exige el establecer tributos “exclusivamente” a través de la ley, o, lo que es lo mismo, una “reserva de ley” para el establecimiento de tributos.

Inclusive, fundados en su gran confinidad de contenido, un extenso sector doctrinario les atribuye el mismo tratamiento, refiriéndose a ellos como meros sinónimos. Autores como SANABRIA³³¹ sostiene que “la reserva de ley es una consecuencia directa del principio de legalidad”; u otros como ALBIÑANA³³² manifiestan que “el principio de legalidad formulado en la constitución, se aproxima en gran medida al de reserva de ley”.

Sin embargo, opinamos que más que sinónimos o afines, el principio de legalidad está constituido por el principio de reserva de ley y el principio de seguridad jurídica. De tal manera que estos no pueden ser tratados como algo distinto de la legalidad. En una frase: el principio de legalidad (tributaria) exige una reserva de ley para garantizar la seguridad jurídica en materia tributaria.

3.3.2.2. Principios de Reserva de Ley y Seguridad Jurídica

Habiendo dicho esto, debemos reconocer dentro de los principios de justicia tributaria formal un único principio como lo sería el principio de legalidad, o bien,

³³⁰ JARACH, Dino; *El hecho imponible*, ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, pág. 112; citado por SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 357.

³³¹ SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 359.

³³² ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 176.

excluir este y referirnos a los principio de reserva de ley y seguridad jurídica como constituyentes del mismo.

Siendo así, a continuación nos dedicaremos a delimitar el contenido de cada uno de ellos, lo cual a su vez nos permitirá apreciar su alcance individualizado y un estudio profundo del mismo. Ya que, a pesar de considerar que, bajo una visión compuesta, ambos principios se complementan para construir el principio de legalidad, no negamos que su estudio individualizado (principio de reserva de ley y seguridad jurídica) nos obliga a incurrir en una reflexión más profunda y detallada de su contenido.

3.3.2.2.1. Principio de Reserva de Ley

El precedente de la reserva de ley tributaria se sitúa en los siglos XII y XIII con el nacimiento del principio de auto-imposición. De acuerdo a este, es necesario que la asamblea, los representantes de determinados estamentos, aprueben las peticiones de tributos hechas por el Monarca para que estas sean efectivas. No de todos los impuestos, solo de los que hoy llamaríamos directos y personales³³³. Con ello, este principio sirve de límite al Poder Ejecutivo (representado originariamente por el Monarca) para el establecimiento de los tributos, necesitándose, hoy en día, la aprobación mediante ley, del Poder Legislativo.

Ello nos remite a BALLADARES SABALLOS³³⁴ quien manifiesta que “al acometer el estudio de este principio es necesario aclarar el doble sentido que encarna. De una parte, y en sentido positivo, implica que solo la ley tiene cabida en la creación de los diversos elementos constitutivos del tributo, en detrimento de las demás fuentes del derecho de rango inferior. En sentido negativo, la ley impone reserva de la potestad tributaria normativa a la Asamblea Nacional de la República,

³³³ Vid, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 78.

³³⁴ BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; *Lección de Derecho Tributario*, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1^{er} cuatrimestre del 2008.

excluyendo en todo caso, la intromisión de cualquier otro poder del Estado en la creación de tributos, o la posible creación de los mismos por parte de los municipios”.

En este sentido, CLAVO ORTEGA³³⁵ expresa que la reserva es, en definitiva, una restricción a otros poderes. Lo que se atribuye a un poder se resta a otro. Es posible, sin embargo, y lo ha sido históricamente, que se cumpla el principio de reserva de ley con respeto, al mismo tiempo, a la autonomía de regiones y municipios. Las técnicas utilizadas en relación con estos (con los entes municipales) han sido, normalmente, dos. Primera, el establecimiento de un tributo por el Poder Legislativo central facultando al Ente territorial para que determine su entrada en vigor. Segunda, el establecimiento por la ley estatal de un tipo de gravamen máximo o de una base también máxima y el poder de cada Ayuntamiento para establecer hasta ese límite el tipo que estime conveniente, lo que permite, en definitiva, graduar la cuantía de la obligación tributaria de que se trate. Los llamados impuestos propios (de difícil identificación) y los recargos sobre los impuestos generales estatales serían las principales manifestaciones de esta autonomía³³⁶.

En el caso de Nicaragua, tal y como mencionábamos en lo referente al Poder tributario, las regiones autónomas RAAN y RAAS, carecen de todo tipo de potestad tributaria normativa derivada. Siendo que, con la entrada en vigencia de la reforma constitucional de 1995³³⁷, se priva a los gobiernos regionales de toda posible potestad tributaria normativa derivada que les había sido prometida en 1987 al proclamarse la actual Constitución Política de Nicaragua y, meses después, la Ley No. 28, Estatuto de Autonomía de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica, publicada en La Gaceta No. 238 de 30 de Octubre de 1987, cuya

³³⁵ Vid, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 79-80.

³³⁶ Coincidimos en este punto con el autor, y más al referirnos a las regiones autónomas “sui generis” de Nicaragua, las cuales no cuentan con una potestad tributaria normativa derivada ni ningún atisbo de autonomía financiera.

³³⁷ Nos referimos a la Ley No. 192, Ley de Reforma Parcial a la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 124 del 4 de Julio de 1995.

reglamentación quedaba pendiente. Con ello, resulta imposible hacer referencia a cualquier tipo de impuestos propios de estos gobiernos regionales.

La Ley No. 192 le atribuye exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos³³⁸; asimismo, dispone que los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes, de manera que, el Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley³³⁹. Nótese que dichas disposiciones hacen alusión exclusiva a los impuestos, quedando abierta la posibilidad de facultar a los gobiernos regionales para la regulación de los demás elementos de las tasas y contribuciones especiales, establecidos previamente por el órgano legislativo.

Respecto al establecimiento de dichos elementos del tributo, nos topamos en la doctrina frente a distintas opiniones, XAVIER³⁴⁰, dispone que “el tipo tributario debe contener todos los elementos precisos y determinados de tal forma que el órgano de aplicación del Derecho no puede introducir criterios subjetivos de apreciación en la aplicación concreta”, por otro lado, CALVO ORTEGA³⁴¹ afirma que “La reserva tributaria no significa que todos los elementos de un tributo tengan que estar establecidos y regulados por la ley” agregando que “La interpretación unánime (de los artículos de la constitución española) es que el establecimiento de un tributo no supone la regulación de todos sus elementos y si solo aquellos que se consideran esenciales para la finalidad de que trate y buscando compatibilidad con la autonomía tributaria de las comunidades autónomas y municipales”.

³³⁸ Vid, artículo 114 de la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 05 del 09 de Enero de 1987.

³³⁹ Vid, artículo 115 de la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 05 del 09 de Enero de 1987.

³⁴⁰ XAVIER, Alberto; *Os principios da legalidade e da tributacao*; en Valdés Costa; *Principios de Legalidad, el Sistema Uruguayo ante el Derecho Comparado*, pág. 20; citado por SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 358.

³⁴¹ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, págs. 79-81.

Sin embargo, a pesar de no contar en Nicaragua con artículos constitucionales como el 133 y 157 de la Carta Magna española. Sostenemos que resulta perfectamente aplicable el establecimiento de un impuesto mediante ley por el Poder Legislativo central que determine un tipo de gravamen a manera de rango, entre un máximo y un mínimo para luego ser graduada la cuantía de la obligación tributaria por el Ente regional facultado para ello.

Con ello no negamos que resultaría mucho más idóneo el establecimiento (siempre por el Poder Legislativo central, mediante ley) de recargos³⁴² (sobre-impuestos) o impuestos cedidos a favor de los gobiernos regionales que les permitan gozar de una verdadera autonomía, o al menos, un mayor acercamiento a ella. Teniendo presente los regímenes de autonomía *sui generis* que adopta el ordenamiento jurídico nicaragüense, siendo que se les ha negado una potestad tributaria normativa derivada y una verdadera autonomía financiera.

La doctrina reconoce una subdivisión de la reserva de ley en absoluta y relativa, donde esta última de acuerdo a CALVO ORTEGA³⁴³ “significa que solo los elementos esenciales de un tributo deberían ser objeto de regulación legal; más aún, este carácter esencial debería fijarse en relación con la finalidad de la institución que examinamos. Si es de garantía, los elementos que determinan el nacimiento de la obligación, su cuantía y su imputación a un sujeto. Es lo que importa al contribuyente. Los elementos esenciales son el hecho imponible (el nacimiento de una obligación) la base imponible y el tipo de gravamen (cuantificación) con una cierta flexibilidad en relación con la base que veremos en detalle al estudiar este elemento del tributo y la determinación del contribuyente”.

Sin embargo, la doctrina no define cuales serán estos elementos no esenciales, lo cual nos deja la duda de establecer ante qué tipo de reserva de ley nos

³⁴² Vid, MÉNDEZ MORALES, Héctor Z.; *La Financiación de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica mediante recargos*, Encuentro N° 85/2010, ISSN 0424-9674, 2010, págs. 39-53.

³⁴³ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, págs. 79.

encontramos en Nicaragua. Empero, BALLADARES SABALLOS³⁴⁴ sostiene que “nuestro ordenamiento jurídico no establece a nivel constitucional tal exigencia, sino que es a través del artículo 3 Código Tributario³⁴⁵, que se acota el alcance del principio, dotando a nuestra reserva de ley de carácter absoluto”.

En definitiva, el principio de reserva de ley no es exclusivo del Derecho tributario, sin embargo resulta de vital importancia en esta materia. La reserva de ley como principio de justicia tributaria sirve de límite al ejercicio del Poder tributario, jugando un papel sustancial, atendiendo la estabilidad normativa y seguridad jurídica. Con lo cual consideramos, resulta obligatorio su establecimiento constitucional. De tal manera que sea el constituyente quien le atribuya esta potestad al Poder Legislativo para establecer obligaciones jurídico-tributarias con valor y fuerza de ley, y en consecuencia indisponible para el propio legislador ordinario.

Es por ello que, ante el reconocimiento constitucional de regímenes de autonomía (lo cual *per se*, trae aparejada una serie de implicancias), y la carencia de una disposición constitucional que advierta una reserva de ley absoluta, consideramos, debemos entender cualquier otra disposición legal que haga referencia a ella (reserva de ley absoluta), meramente como un límite al ejercicio de la potestad tributaria de imposición (teniendo presente la subdivisión que hicimos de este respecto a la reglamentaria). No así frente a los órganos normativos regionales.

³⁴⁴ BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; *Lección de Derecho Tributario*, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1^{er} cuatrimestre del 2008.

³⁴⁵ Sólo mediante ley se podrá: “1. Crear, aprobar, modificar o derogar tributos; 2. Otorgar, modificar, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios; 3. Definir el hecho generador de la obligación tributaria; establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable; la responsabilidad solidaria; así como fijar la base imponible y de la alícuota aplicable; 4. Establecer y modificar las preferencias y garantías para las obligaciones tributarias y derechos del Contribuyente; y 5. Definir las infracciones, los delitos y las respectivas sanciones”. Artículo 3 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

3.3.2.2.2. Principio de Seguridad Jurídica

“La seguridad jurídica representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes pueda causarles perjuicio. A su vez, la seguridad limita y determina las facultades y los deberes de los poderes públicos³⁴⁶”.

Este concepto general de seguridad jurídica que tomamos prestado de CABANELLAS inevitablemente nos remite a la reserva de ley antes tratada. De manera que, su aplicación estará estrechamente vinculada a lo que la ley mandate. Tanto así, que en definitiva, la reserva de ley procurará garantizar la seguridad jurídica.

De tal manera que, este concepto transportado al plano jurídico-tributario consistirá en la garantía de aplicación objetiva de la ley. Estriba en la existencia de certeza respecto a la relación jurídico-tributaria, de tal manera que exista certidumbre respecto al tributo y sus elementos constitutivos, el hecho imponible, elementos cuantitativos, las infracciones y delitos tributarios, las sanciones y exoneraciones. Para así, no estar sujeto a arbitrariedades de la Administración pública respecto a su aplicación.

Autores como CALVO ORTEGA³⁴⁷, afirman que “este principio definido de una manera diversa (aunque siempre de acuerdo en lo esencial) gira en torno a la idea de certeza en relación con los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por un sujeto de Derecho. Es lo que se ha definido sintéticamente como *saber a qué atenerse* en las relaciones jurídicas y, principalmente, en el Derecho público”.

³⁴⁶ CABANELLAS de la CUEVAS, Guillermo & OSSORIO y FLORIT, Manuel, *Diccionario de Derecho*, Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 2007, pág. 509.

³⁴⁷ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, págs. 90-91.

La importancia de este principio en el ordenamiento tributario obedece a varias razones. En primer lugar, el tributo es una obligación legal de manera que la producción y regulación de sus efectos es normalmente ajena a la voluntad de los sujetos pasivos, a diferencia de la obligación contractual. En segundo término, la producción de normas tributarias es amplia e intensa y sus mutaciones frecuentes, consecuencia obligada (en muchos casos) de la variación de las situaciones económicas, y de las políticas de esta naturaleza a las que la tributación debe ajustarse³⁴⁸. Frente a estas mutaciones, se deberá velar por la vigencia o derogación de las normas tributarias sujetas a estos cambios. De tal forma que se eviten supuestos de aplicación retroactiva de la norma tributaria.

Con todo ello, en un primer momento nos podría parecer que la seguridad jurídica es meramente una consecuencia lógica del principio de reserva de ley antes tratado. Sin embargo, más que un producto de éste, es un complemento del mismo. Siendo que, indiscutiblemente la reserva de ley persigue el proveer de seguridad jurídica a los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias, no obstante, esto dependerá de la confrontación del “ser” frente al “deber ser”. Es decir, del grado de respeto que se tenga de la ley, y los mecanismos con los que se cuente para ello.

En el ámbito material existe la posibilidad que los órganos administrativos o impositivos no respeten el contenido de la norma jurídico-tributaria, produciéndose arbitrariedades en el seno de la interpretación o simple aplicación desacertada de la ley. De tal manera que el establecimiento legal, *per se*, de un instituto jurídico, no nos garantiza su correcta aplicación. Es por ello que somos de la opinión, que la seguridad jurídica debe ser vista bajo una doble perspectiva, *estática* y *dinámica*.

³⁴⁸ Vid, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 91.

En este sentido, desde una perspectiva *estática*, será la ley la que proveerá seguridad jurídica al establecer todos los elementos esenciales del tributo, derechos, obligaciones y demás disposiciones afines, lo que sería en términos coloquiales: *las reglas del juego*. Sin embargo, frente a la inobservancia en la aplicación de estas leyes, la seguridad jurídica deberá servir de garante respecto del “deber ser”, proveyendo a los sujetos pasivos de las armas y demás instrumentos legales necesarios (recursos, procedimientos y órganos jurisdiccionales competentes) para exigir su cumplimiento.

Casi en este mismo sentido se refiere BALLADARES SABALLOS³⁴⁹, quien hace alusión a esta división como *positiva* y *negativa* respectivamente. De acuerdo al profesor, “el principio de seguridad jurídica en su aspecto positivo determina que la ley constituye un vehículo generador de certeza jurídica; mientras que en su aspecto negativo sitúa a la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado”.

³⁴⁹ BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; Lección de Derecho Tributario, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1er cuatrimestre del 2008.



CAPÍTULO IV

EL TRIBUTO INTRODUCCIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN NICARAGUA

CAPÍTULO IV: EL TRIBUTO: INTRODUCCIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN NICARAGUA

1. Notas Delineadoras

Como recordaremos, la figura del tributo existe desde la Antigüedad, y ésta ha venido institucionalizándose hasta ser lo que hoy en día es: *un instituto de Derecho regido por una disciplina jurídica*. A continuación nos dedicaremos a estudiar el instituto jurídico del tributo como el instrumento sobre el cual se erige toda la ciencia del Derecho tributario, para así arribar al impuesto sobre la renta, como una sub-categoría de éste.

El tributo constituye, hoy en día, la principal fuente directa de ingresos de Derecho público. Si recordamos lo que mencionábamos en el primer capítulo de éste estudio (al referirnos por vez primera al Derecho tributario) recordaremos que ésta ciencia representa la rama fundamental, respecto al ingreso público, del Derecho financiero. De tal manera que, por su misma naturaleza, existe un vínculo directo entre el tributo y el gasto público como un instrumento de financiación de éste último.

Es importante citar aquí las observaciones hechas por GONZÁLEZ y LEJEUNE³⁵⁰, quienes advierten que dar con el concepto de tributo tropieza, con dos dificultades fundamentales. En primer lugar, la que deriva de su carácter abstracto; y en

³⁵⁰ Vid, GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *Derecho tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, pág. 169.

segundo término, el hecho de ser un concepto cuya función esencial estriba en comprender sistematizadamente a otro que le precede en el tiempo y le aventaja en importancia. Más concretamente, estiman los autores, habría carecido de sentido plantearse el contenido de la expresión tributo, que con toda probabilidad habría venido a ser sinónimo de impuesto o contribución.

Al estudiar la Constitución de Nicaragua, tal y como ya ha señalado la doctrina nacional³⁵¹, nos llama la atención la diversidad de términos que utiliza nuestra Carta Magna para hacer alusión a esta materia. De tal forma que, a lo largo de su articulado hace alusión indistintamente a términos como *tributo* (artículos 112, 114 y 138), *impuesto* (artículos 68, 114, 115 y 125), *contribución* (artículo 125) y *carga pública* (artículo 71), sin ofrecer criterio alguno para su definición legal.

Sin embargo, han sido las leyes especiales como los Planes de Arbitrio, la Ley de Régimen Presupuestario Municipal y el propio Código Tributario, las que se han dado a la tarea de desenmarañar toda esta confusión terminológica para puntualizar, desde un punto de vista técnico más acertado, su diferenciación. No obstante, tal y como afirma BALLADARES SABALLOS³⁵² “lo cierto es que en sede constitucional todavía se carece de univocidad en torno al empleo de las diversas categorías tributarias”.

Es por todo ello, que a continuación debemos procurar plantear el contenido de la expresión tributo, donde no sólo se haga alusión al impuesto, como el tipo tributario principal que contiene. Sino a su vez, a las demás categorías que conforman el concepto del tributo como lo son las tasas y contribuciones especiales. Por lo cual, es preciso replantearse el concepto de tributo en razón de

³⁵¹ Vid, BÁEZ CORTÉS, Julio Francisco & BÁEZ CORTÉS, Theódulo; *Todo sobre Impuestos en Nicaragua*, 7^{ma} ed., INIET, Managua, 2007; BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; *Lección de Derecho Tributario* Managua, Curso de Derecho Tributario, UCA, 1er cuatrimestre del 2008.

³⁵² BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; *Lección de Derecho Tributario* Managua, Curso de Derecho Tributario, UCA, 1er cuatrimestre del 2008.

estos tres tipos tributarios, para poder ofrecer, así, un concepto general que englobe las cualidades propias de cada uno de ellos.

1.1. CONCEPTO

Tal y como manifestábamos en su momento, el término tributo proviene del latín *tributum*. El cual, de acuerdo a CABANELLAS de TORRES³⁵³ significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío o el súbdito al Estado para la atención a su vez de las llamadas cargas públicas.

En este sentido, la doctrina tributaria ha recorrido un extenso camino para poder precisar el concepto, naturaleza y características de la categoría jurídica del tributo. De suerte que, tal y como apuntan GONZÁLEZ y LEJEUNE³⁵⁴, en el intento de definir el instituto central de una disciplina jurídico-pública, primero se fijó en la naturaleza del ente titular de la prestación tratando de encontraron fundamento racional a la imposición (teoría de la causa); más tarde, objetivó ese conocimiento prestando mayor atención a la estructura de la relación (A. D. Giannini) o al carácter de la prestación (M. S. Giannini); para centrarse en el estadio actual de su desarrollo en una consideración finalista sobre los objetivos a los que el tributo sirve (cobertura de los gastos) y en la concepción evolucionada y técnicamente más aceptable de la teoría de la causa, que proporciona el principio del gravamen según la capacidad económica de quien ha de soportarlo.

De tal forma que, en un primer momento (segunda mitad del siglo XIX, inicios del siglo XX) bajo el razonamiento, principalmente, de los juristas de Derecho administrativo, destacándose entre ellos OTTO MAYER se configura al tributo

³⁵³ Concepto de *Tributum Capitis* ofrecido por CABANELLAS de TORRES, Guillermo; *Diccionario de Derecho Romano y Latines Jurídicos*, Heliasta, Buenos Aires, 2007, pág. 961.

³⁵⁴ *Vid*, GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCCEL, E., *Derecho tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, pág. 170.

como una potestad de imperio atribuida al Estado. Sin embargo, desde la segunda mitad del siglo XX hasta nuestros días se ha registrado una reacción contra la tesis de autoritarismo germánico, abandonándose la idea del tributo como una relación de poder, para ser acogido como una relación jurídica obligacional.

Bajo este contexto, al ser concebido el tributo como un instituto jurídico que se funda, no en un *poder de imperio*, sino en una serie de fundamentos técnico jurídicos propios de una disciplina de esta misma naturaleza, surge la necesidad de definir a los mismos bajo un concepto que se ajuste a los principios y mandatos del Derecho Constitucional Tributario, como lo es el principio de capacidad contributiva³⁵⁵.

Hoy en día la doctrina y gran parte de los ordenamientos tributarios han distinguido, dentro de esta figura genérica del tributo, tres tipos distintos: tasas, contribuciones especiales e impuestos. De tal forma que se reformula una tripartición de un concepto cuya función esencial deriva de una de sus especies que le precede en el tiempo, el impuesto. He aquí donde resulta una tarea embrollosa el pretender abordar todos los alcances del tributo.

Bajo estas consideraciones, nos remitimos a nuestro Derecho positivo, donde el Código tributario de Nicaragua, el cual define, en la primera parte de su artículo 9, a los mismos como “*prestaciones que el Estado exige mediante Ley con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines*”³⁵⁶.

De este planteamiento se infiere un acentuado carácter pecuniario, el cual nos recuerda las palabras de CALVO ORTEGA³⁵⁷ quien manifiesta que “el tributo es una prestación monetaria, coactiva, establecida por la ley y debida a una

³⁵⁵ Sobre este punto nos referiremos con mayor detalle al tratar las características del tributo.

³⁵⁶ Artículo 9 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

³⁵⁷ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 65.

Administración pública por la realización de un hecho que manifiesta capacidad económica” Con este concepto, el autor, enfatiza los caracteres esenciales del tipo de ingreso de los tributos como lo son su naturaleza dineraria, carácter imperativo, de Derecho público, y establecido por ley en base a la capacidad contributiva.

Asimismo, una diversidad de autores resaltan estas mismas cualidades al momento de definir al instituto jurídico del tributo. De tal forma que, con el perdón de incurrir en replicas a citas ya antes hechas³⁵⁸, podemos poner de ejemplo a PÉREZ ROYO³⁵⁹ quien entiende al tributo como “una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro Ente público con el objetivo de financiar gastos públicos”; a su vez, BARRIOS ORBEGOSO³⁶⁰ describe al tributo como “el vínculo jurídico, cuya fuente mediata es la ley que nace con motivo de ocurrir o de no ocurrir hechos o situaciones que en la misma ley se designan y que originan en determinadas personas la obligación de realizar a favor del Estado una prestación pecuniaria para la satisfacción de las necesidades colectivas, y que puede ser exigida por el Estado en forma coactiva³⁶¹”; FERREIRO³⁶², que define a los tributos como “prestaciones pecuniarias que el Estado, u otro Ente público exigen en uso del poder que les atribuye la Constitución y las leyes de quienes a ellas están sometidos, así mismo como, prestaciones que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas por ley y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la Administración”; o bien, LICCARDO³⁶³ quien, un poco peculiar en su pensar, entiende al tributo como

³⁵⁸ Al hacer una breve alusión al concepto del tributo en el capítulo segundo.

³⁵⁹ PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ta} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 33.

³⁶⁰ BARRIOS ORBEGOSO, Raúl; *Derecho Tributario, Teoría General del Impuesto*, ed. SIRIUS, Lima, 1966, pág. 10; citado por SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 43.

³⁶¹ Respecto a este concepto, no está de más aclarar que, de acuerdo a todo lo que hemos venido estudiando, no cabe duda que el tributo constituirá, más que un vínculo jurídico, la prestación u objeto de dicho vínculo jurídico, particularmente de la obligación tributaria.

³⁶² FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 228.

³⁶³ *Vid*, nota al pié, AMATUCCI, Andrea (Dir.); *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001, pág. 31.

“un medio técnico (es decir, un instrumento operativo) para contribuir en forma coactiva y proporcionalmente al sostenimiento del conjunto de las cargas tributarias, y para hacer conseguir al ente supranacional, nacional o regional, la entrada de ingresos públicos derivados del cumplimiento de la obligación tributaria”.

Así, teniendo presente todo lo que hemos venido estudiando respecto al Derecho tributario, el Poder tributario, los principios de justicia tributaria y los conceptos del tributo antes abordados, nos es posible ir subrayando ciertos aspectos que trazan la esencia de este instrumento jurídico. Primero que nada, los tributos se exigen coactivamente por el Estado u otro Ente público actuando en el ejercicio del poder tributario que le reconoce la misma Constitución y demás leyes; en segundo lugar, consisten en prestaciones de carácter generalmente pecuniario³⁶⁴ aplicables a hechos lícitos que manifiestan capacidad contributiva³⁶⁵ y establecidos por ley; en tercer lugar, “el tributo no constituye la sanción de un acto ilícito, salvo, como ha señalado BERLIRI, que la sanción consista en la extensión, a cargo de un tercero, de una obligación tributaria³⁶⁶”; y finalmente, con el tributo se busca el sufragar los gastos públicos, como parte de la misma actividad financiera del Estado.

Con todo ello, podemos afirmar que la definición que nos ofrece nuestro Código tributario, aunque muy escueta, es acorde a los postulados de la doctrina común. Con lo cual, podemos notar como nuestro legislador adopta una definición

³⁶⁴ Decimos generalmente para no dejar fuera casos muy especiales en los cuales el pago de la prestación pueda hacerse en especie, pero luego de haber sido determinado su importe en dinero. Ejemplo claro de ello sucede en las obligaciones tributarias aduaneras, *vid*, artículos 58 y 119 y ss. del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA IV), anexo de la Resolución No. 223-2008 (COMIECO-XLIX).

³⁶⁵ Aunque de los autores citados, únicamente CALVO ORTEGA hizo alusión a esta característica, consideramos importante incluirla desde ya, tomando en consideración el razonamiento que líneas abajo expondremos.

³⁶⁶ A pesar que lamentablemente no disponemos de las obras de BERLIRI, este es citado constantemente por la doctrina española, de donde sustraemos este planteamiento del jurista italiano. *Vid*, FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 229. También *vid*, QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 81.

congruente con las tres notas sobre las que la doctrina halla conformidad en torno al concepto de tributo³⁶⁷:

1. El tributo es una prestación patrimonial obligatoria (generalmente pecuniaria)
2. Establecida por ley;
3. Con la que se tiende a la cobertura de los gastos públicos, relación de cobertura que debe entenderse globalmente y no caso por caso.

Finalmente, la segunda parte del artículo 9 de nuestro Código Tributario hace alusión a esta conceptualización tríplica del tributo, al disponer que “*los tributos, objeto de aplicación del presente Código se clasifican en: Impuestos, tasas y contribuciones especiales*”

Sobre este punto, no nos queda más que señalar que la doctrina y gran parte de los ordenamientos tributarios han distinguido dentro de esta figura genérica del tributo tres tipos distintos: tasas, contribuciones especiales e impuestos. De esta manera CALVO ORTEGA³⁶⁸ señala que “la razón de esta división se ha fundamentado en la existencia de una actividad administrativa que afecta de manera especial a un sujeto e incluso que normalmente, le beneficia, tomando la palabra beneficio en su sentido más amplio de satisfacción de un interés individual y concreto”.

1.2. CARACTERÍSTICAS

Con todo lo antes dicho podemos concluir que el tributo consiste en una prestación generalmente pecuniaria de Derecho público, exigida coactivamente por el Estado u otro Ente público actuando en el ejercicio del poder tributario que

³⁶⁷ Vid, GONZALEZ GARCÍA, E., “Clasificación de los tributos: impuestos y tasas”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 433; citado por BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; “Lección de Derecho Tributario” Managua, Curso de Derecho Tributario, UCA, 1er cuatrimestre del 2008.

³⁶⁸ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 131.

le reconoce la misma Constitución y demás leyes, establecidos por ley, y aplicable a hechos lícitos en razón de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, para el sufragio de los gastos públicos. Categoría jurídica que a su vez se clasifica en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

De tal forma que, tal y como mencionábamos líneas arriba, la razón, de esta división del tributo en tres categorías como lo son: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales se ha fundamentado en la existencia de una actividad administrativa que afecta de manera especial a un sujeto que se ve particularmente beneficiado. Con lo cual surge la dificultad de ofrecer un concepto general del tributo, con las características que englobe las cualidades de sus tres categorías, cuando en verdad, éste, se ve precedido en el tiempo por una de sus categorías (el impuesto), que difiere un poco en su mecánica de las dos “nuevas categorías” (tasas y contribuciones especiales), sin las cuales, habría carecido de sentido el replantearse el contenido de la expresión tributo, que, con toda probabilidad, habría venido a ser sinónimo de impuesto.

Es aquí donde resulta importante retomar el concepto de la manifestación de capacidad contributiva, como una característica más, propia del concepto de tributo, adaptable a todas sus tres categorías. Pues, teniendo presente que la capacidad contributiva constituye un principio de justicia tributaria, por lógica, todos los tributos deberán, consecuentemente, regirse por este principio.

En este sentido autores como GONZÁLEZ y LEJEUNE³⁶⁹, reflexionan³⁷⁰ que “si se estimase que el principio de capacidad contributiva solo despliega su eficacia

³⁶⁹ GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *Derecho tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, pág. 171.

³⁷⁰ Tomando en cuenta la definición del Derecho español del impuesto como *tributo exigido sin contraprestación*, en base el artículo 26 de la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, vigente hasta el 1 de julio de 2004, donde se leía: 1. *Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: a) Tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de*

frente a los gravámenes exigidos sin contraprestación, es decir, frente al impuesto, habríamos conseguido diferenciar nítidamente esta figura, pero entonces no resultaría fácil incluir en una misma clasificación a los impuestos junto a las tasas y las contribuciones especiales, ya que, lógicamente, estas últimas tendrían que venir caracterizadas por ser exigidas en base a la existencia de contraprestación, con lo que haría difícil su inclusión entre los ingresos de naturaleza tributaria”.

En otras palabras, consideramos que, independientemente de si sea en menor o mayor grado, todos los tipos de tributos, tanto los impuestos como las tasas y contribuciones especiales, deberán considerar los índices de capacidad contributiva al momento de ser aplicados. Sin perjuicio, claro está, de la concurrencia de otros elementos adicionales, propios de cada categoría tributaria, que coadyuven a la aplicación técnico-jurídica de las mismas.

Aclarado este punto, nos es posible proceder al tratamiento de las características del tributo. Sin embargo, al hacer esto, resulta importante el ser cuidadosos en no incurrir en redundancias respecto al mismo concepto del tributo y las características de la obligación tributaria ya abordadas. Pues al fin de cuentas ¿en qué consiste la tarea de conceptualizar, si no es el exponer de manera

*actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes: 1. Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados: Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias; Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante. 2. Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente: b) Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos ; y c) **Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.** 2. Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo. No obstante, esta misma definición se encuentra actualmente vigente en el artículo 2, numeral 2, inciso c) de la misma ley.*

espontanea y coherente las distintas características que concurren bajo un mismo término?

De tal forma, habiendo ya abordado el concepto, y por ende, sus características, a continuación nos dedicaremos a ofrecer un breve análisis de estos aspectos que concurren en el concepto de tributo al cual hemos arribado.

1.2.1. Prestación generalmente pecuniaria

Hoy en día la doctrina tributaria reconoce el carácter pecuniario de los tributos como prestación de la obligación tributaria. Sin embargo, sobre este punto resulta importante hacer la salvedad que, perfectamente podrá existir casos en los cuales no se trate de una prestación meramente monetaria y se pueda cumplir la obligación en especie. En este sentido, QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO³⁷¹ sostienen que “el tributo consiste generalmente en un recurso de carácter monetario, aunque en ocasiones pueda consistir en la entrega de determinados bienes, de naturaleza no dineraria”.

1.2.2. Ingreso de Derecho público

Con haber señalado, en su momento, a la relación jurídico-tributaria como una obligación de Derecho público, hace necesario que el tributo, siendo éste, el objeto de su prestación, también lo sea. De tal manera que, habiendo tenido a bien el estudio y análisis de la obligación tributaria que hemos venido desarrollando, nos es posible percibir que, a pesar de poseer, ésta, una estructura que fue adoptada de la propia de la Teoría General de las Obligaciones, sus rasgos delineantes son propios del Derecho público.

³⁷¹ QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 80.

Lo cual percibimos con mayor claridad si le sumamos la concurrencia de las demás características que describen a los tributos como su establecimiento (nacimiento) por ley, lo cual deja fuera la voluntad de las partes, la coercitividad de la misma obligación y los instrumentos legales con los que se cuenta para ser exigido su cumplimiento. Notas, todas, que nos conducen a definir al tributo como un ingreso de Derecho público.

En este mismo sentido CAZORLA PRIETO³⁷² sostiene que el tributo es “un ingreso de Derecho público que coexiste con otros de Derecho privado dentro de la Hacienda pública. Al ser un ingreso de régimen jurídico-público, prestación es coactiva y no voluntaria, por un lado, y, por otro, indisponible y no sometida a modificaciones nacidas de la conveniencia de los afectados”.

Y así como él, la mayoría de la doctrina española³⁷³, reconoce que el tributo consiste en una prestación pecuniaria exigida por una Administración Pública donde son las normas tributarias las que dan lugar a una serie de derechos y deberes, cuyo contenido principal es, en definitiva, el pago de una cantidad de dinero. Pago que se articula técnicamente a la usanza de un derecho de crédito y de una correlativa obligación, estructurados de la misma manera en que la Teoría General del Derecho ha elaborado tales categorías. Sin embargo, aunque pueda afirmarse la identidad estructural entre la obligación tributaria y la obligación civil, no debe perderse de vista que el carácter público del titular del derecho de crédito condiciona sustancialmente el régimen jurídico aplicable, como se pone de relieve en el régimen excepcional de garantías de que está dotado el crédito tributario, en

³⁷² CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 309.

³⁷³ Por no decir toda, ya que, a pesar que en el presente párrafo nos referimos a una sola obra de la coautoría de 4 autores españoles, podemos afirmar que el pensar de la doctrina española va en su mayoría dirigida en este mismo sentido. *Vid*, QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 83.

*el régimen exorbitante*³⁷⁴ (propio del Derecho público) que caracteriza los procedimientos para su cobranza.

La cuestión es simple, el sujeto acreedor de la prestación, es decir, el sujeto activo de la misma siempre será el Ente público, quien a pesar de encontrarse inmerso en una relación identificables con aquellas propias del Derecho privatista, tendrá a disposición una serie de derechos e instrumentos para garantizar su derecho, propios del Derecho público, y cuyo crédito nacerá justificado en fundamentos propios del Derecho público. De tal forma que, el Estado, a través de la misma relación, se hará de los medios económicos necesarios, para cumplir sus propias funciones de orden público.

Al respecto, QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO³⁷⁵ exponen que “el régimen de garantías del crédito tributario y los procedimientos para su cobranza confieren al acreedor del crédito tributario una posición que en absoluto es atribuible al titular de un derecho de crédito sujeto al Derecho privado”

Y finalmente, para ahorrarnos evitar circunloquio alguno, dicho todo esto, no podemos dejar fuera dos aspectos simples: la misma naturaleza del Derecho financiero y el destacado papel activo que desempeña el Estado frente a este instituto jurídico, resaltan al carácter público del tributo.

1.2.3. Establecido por Ley

Decir que el tributo es un instituto establecido por ley, se traduce en repetir un poco de lo mismo. Lo señalamos en las breves alusiones al concepto de tributo, lo

³⁷⁴ Palabras exactas que utilizan los autores para describir los derechos a favor del Ente público. QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 83.

³⁷⁵ QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 80.

observamos en las características de la relación jurídico-tributaria y lo analizamos en los principios de justicia tributaria como límites al ejercicio del poder tributario.

Y es que el tributo nace de la ley, la cual deberá tener en consideración los demás principios de justicia tributaria, para establecer el hecho imponible que generará la obligación tributaria.

1.2.4. Exigido con carácter coactivo

Este aspecto del tributo se deslinda de su mismo carácter legal. Pues, su coercitividad se deduce de constituir una obligación de Derecho público establecida mediante ley y garantizada con los medios de ejecución establecidos por el mismo ordenamiento jurídico, donde el elemento volitivo queda desplazado a un plano secundario.

En este mismo sentido PÉREZ ROYO³⁷⁶ sostiene que el carácter coactivo del tributo, se resuelve en el hecho de ser éste, una prestación establecida unilateralmente por el Ente público, a través de los procedimientos previstos en la Constitución y en el resto del ordenamiento, sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla.

1.2.5. Carácter Contributivo

Analizando la naturaleza de las ciencias tributarias, sin mucho esfuerzo nos es posible inferir que toda la disciplina se erige ante la necesidad de dotar al Ente público de ingresos suficientes para el sufragio del gasto público. De tal forma que, bajo una estructura jurídico científica bien estructurada se institucionaliza al *tributo* como instrumento jurídico para exigir a los ciudadanos una contribución económica en la realización del actuar público.

³⁷⁶ Vid, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 33.

Al respecto CAZORLA PRIETO³⁷⁷ manifiesta que “el tributo desemboca en un ingreso de los entes públicos destinado de manera principal a la financiación del gasto público, a la que está sustancialmente ligado...”. Y es precisamente este aspecto el que distinguen a los tributos del resto de ingresos públicos, donde su función principal³⁷⁸ (sino única), es la de percibir ingresos suficientes para hacer frente al gasto público.

Así, PÉREZ ROYO³⁷⁹ nos expone que el destino de gasto público o necesidad colectiva de los tributos “constituye la razón de ser de la institución y lo que la diferencia de otras prestaciones (como las multas o sanciones pecuniarias) que, siendo igualmente coactivas, carecen de esta finalidad o razón de ser”.

En efecto, contrariamente al tributo, la prestación patrimonial pública no tributaria se satisface a un Ente público pero con fin distinto al de financiar el gasto público general, aunque tal fin pueda ser de interés público³⁸⁰. Púes, a pesar que al fin de cuentas los ingresos percibidos en razón de multas o sanciones puedan ser destinados a la satisfacción de necesidades de carácter público, el fundamento de su aplicación y su propia existencia no radica en esto, sino en el penalizar o castigar a los infractores de una norma, así como motivar en contra de la infracción de las mismas normas, a manera de preventivo para la defensa del orden social.

Finalmente, podemos aprovechar la oportunidad para hacer una breve alusión a los *tributos extrafiscales*. De tal forma que, el hecho que el carácter contributivo

³⁷⁷ CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 309.

³⁷⁸ Considerando a los tributos extrafiscales que pretenden otros fines además del simple sufragio de gastos públicos.

³⁷⁹ Vid, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 33.

³⁸⁰ CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 310.

constituya lo que caracteriza al tributo como institución, no significa que, al lado de esta finalidad principal, no puedan los tributos ser utilizados con otros propósitos o finalidades, que incluso pueden alcanzar, en determinados supuestos, una significación superior a la estrictamente contributiva³⁸¹.

De tal forma que, a pesar que puedan acompañar, en mayor o menor medida, estas motivaciones *extrafiscales* a los tributos, lo que caracterizará siempre el tributo como institución será siempre su carácter contributivo.

1.2.6. Grava una manifestación de capacidad contributiva

De conformidad con el artículo 114 de nuestra Constitución política “*el Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas*”. De tal forma que, la detracción de riqueza debe realizarse conforme a los índices de capacidad económica del contribuyente.

En este sentido, diversos autores de la doctrina española³⁸² manifiestan que el legislador ordinario, al tipificar los distintos hechos cuya realización genera la obligación de tributar, debe inspirarse en el principio de capacidad económica, que actúa como verdadero principio material de justicia en el ámbito del ordenamiento tributario. De tal forma que, el tributo ya no encuentra su fundamento en un supuesto *poder de imperio*, sino en la existencia de una capacidad económica que se considera idónea para ser llamada al levantamiento de las cargas públicas.

Es importante subrayar que, ello no supone que la adecuación entre tributo y capacidad contributiva alcance la misma intensidad en todos los casos, pero sí

³⁸¹ Vid, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 33-34.

³⁸² Vid, QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 79.

impide que se graven hechos que en modo alguno puedan reputarse indicativos de capacidad económica.

Bajo este mismo pensamiento, una serie de juristas como CAZORLA PRIETO³⁸³ coinciden en el entender al tributo como “una prestación legalmente establecida con base en el principio de capacidad económica...”. Así mismo, CORTÉS DOMÍNGUEZ³⁸⁴ afirma que “lo que distingue al tributo de cualquier otra institución jurídica es su fundamento jurídico: la capacidad económica. Hay tributo porque hay capacidad contributiva”.

De este mismo aspecto se infiere que el tributo no tiene alcance confiscatorio, (según recordaremos en los principios de justicia tributaria ya estudiados), lo cual vendrá a diferenciar a los tributos de otros posibles institutos confiscatorios que surgieron en la historia legislativa de Nicaragua³⁸⁵.

1.2.7. Otras características

Como resultado lógico de la concurrencia de todas estas características antes señaladas, surgen otras que permiten delinear con mayor claridad al instituto jurídico del tributo.

En este sentido, respecto a la legalidad, debemos aclarar que el tributo será establecido en base a una situación base contenida en la norma jurídico-tributaria

³⁸³ CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 310.

³⁸⁴ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M; *Ordenamiento tributario español*, 4° ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 169; citado por CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 310.

³⁸⁵ Al respecto nos es posible remitirnos a la Ley No. 229, Ley de expropiación, publicada en La Gaceta No. 58 del 9 de marzo de 1976. Sin embargo la Ley No. 192, Ley de reforma parcial a la constitución política de la república de Nicaragua, publicado en La Gaceta No. 124 del 4 de Julio de 1995, reformo el artículo 44 de la Constitución Política, publicada en La Gaceta No. 05 del 09 de Enero de 1987, en el siguiente sentido: “Se prohíbe la confiscación de bienes. Los funcionarios que infrinjan esta disposición, responderán con sus bienes en todo tiempo por los daños inferidos”.

como hecho generador de la obligación. En tal sentido, podemos afirmar que *el tributo se exige como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho establecido por la ley*.

Así mismo, de lo antes dicho y su mismo carácter contributivo, se sustrae que este *supuesto de hecho* no constituye un *ilícito*, ya que su carácter *no es sancionatorio*. Este aspecto lo sustraemos del mismo concepto que ofrecíamos³⁸⁶ en el cual se leía que el tributo es “aplicable a hechos lícitos”.

De esta manera nos topamos con una serie de autores que se pronuncian en este mismo sentido. Así, FERREIRO³⁸⁷, define a los tributos como “prestaciones pecuniarias que el Estado, u otro Ente público exigen en uso del poder que les atribuye la Constitución y las leyes de quienes a ellas están sometidos, así mismo como, prestaciones que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas por ley y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la Administración”; e incluso MARTÍN FERNÁNDEZ³⁸⁸ sostiene que “no constituye nunca una sanción que deba satisfacerse por un ilícito”.

Con ello, podemos afirmar que, el tributo tiene unos fines propios (obtención de ingresos o, en su caso, consecución de determinados objetivos de política económica), que no pueden identificarse con lo que constituye el objetivo básico de las sanciones, que no es otro que el de reprimir un ilícito, restableciendo la

³⁸⁶ Tributo es una prestación generalmente pecuniaria de Derecho público, exigida coactivamente por el Estado u otro Ente público actuando en el ejercicio del poder tributario que le reconoce la misma Constitución y demás leyes, establecidos por ley, y aplicable a hechos lícitos en razón de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, para el sufragio de los gastos públicos. Categoría jurídica que a su vez se clasifica en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

³⁸⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 228.

³⁸⁸ MARTÍN FERNÁNDEZ, J; *Manual General de Derecho Financiero*, coordinador LASARTE ÁLVAREZ, J., parte general, T-1º y 2º, 2º ed., Editorial Comares, 1999, pág. 229; citado por CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 310.

vigencia de un ordenamiento jurídico que ha sido conculcado. En el presupuesto de hecho que genera el nacimiento de la obligación de contribuir no se contempla la previa violación de una norma jurídica y, en consecuencia, la reacción del ordenamiento no está motivada por una previa vulneración del mismo. Tributo y sanciones responden a principios materiales de justicia absolutamente diferenciados: capacidad económica y restablecimiento de un orden vulnerado, respectivamente³⁸⁹.

Ello no impide (tal y como señalan QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO³⁹⁰) que “una misma situación pueda, en ocasiones, generar el nacimiento de la obligación de contribuir y, al mismo tiempo, dar lugar a la aplicación de determinadas sanciones contra quienes han realizado los hechos que originan la obligación de contribuir”. Lo cual no hace recordar la sabia anotación hecha por BERLIRI³⁹¹ quien nos explicaba que “el tributo no constituye la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a cargo de un tercero, de una obligación tributaria”.

Sin dejar fuera, dos breves aspectos como lo son: la complejidad de contenido de los tributos, en el sentido que constituye un instituto jurídico que a su vez aparece revestido legalmente de distintas modalidades como lo son: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales; por otro lado, del propio concepto del tributo sustraemos que, éste, consiste en prestación patrimonial coactiva, que trasciende de los nacionales o residentes de un país, de tal forma que afecta a todo cuanto

³⁸⁹ QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 81.

³⁹⁰ QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 81.

³⁹¹ Sobre este punto, otros autores retomaron la idea reflexionando en que no se desnaturaliza el carácter tributario de una obligación cuando ésta es consecuencia del incumplimiento de un deber por parte de una tercero, lo que justifica que éste asuma la carga tributaria que en un principio solo afectaba a otra persona. *Vid.*, QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 82.

sostenga relaciones económicas e intereses patrimoniales de un Estado, que podrá afectar tanto a extranjeros como nacionales no recientes³⁹².

Habiendo abordado todas las características del tributo que anteceden, podemos reiterar, sin temor a equivocarnos, que el concepto de tributo que ofrece nuestro Derecho positivo, característico por ser escueto, lejos de todo tipo de detalle o puntualización, deja por fuera muchos aspectos que lo caracterizan pero cuyo concepto no se contradice con estos.

2. Tipos de Tributos

La doctrina y gran parte de los ordenamientos tributarios han distinguido dentro de esta figura genérica del tributo, otras tres categorías que lo integran: tasas, contribuciones especiales e impuestos. En este mismo sentido, la segunda parte del artículo 9 de nuestro Código Tributario, al pretender definir el concepto de tributo, claramente dispone que *“Los tributos, objeto de aplicación del presente Código se clasifican en: Impuestos, tasas y contribuciones especiales”*. Con lo cual el Derecho positivo reconoce expresamente estas mismas tres categorías dentro de la tipología de los tributos, y una vez acuñado su concepto, se dedica a conceptualizar y regular sus distintas clases.

³⁹² En otras palabras, el principio de territorialidad no limita al elemento subjetivo de la obligación, no obstante éste regirá la materia gravable de acuerdo a los elementos objetivos de los tributos. Para ilustrarnos con un ejemplo, en el caso del Impuesto sobre la Renta, el artículo 4 de la Ley de Equidad Fiscal se dedica a definir el origen de la renta neta, para sí, determinar la materia gravable, donde se lee *“Es renta neta de fuente nicaragüense, la que se deriva de bienes o activos existentes en el país; de servicios prestados a personas en el territorio nacional, aún cuando el que brinde el servicio no haya tenido presencia física; o de negocios llevados a cabo o que surtan efectos en la República de Nicaragua, sea cual fuere el lugar donde se percibe dicha renta”* Ley No. 453, Ley de equidad fiscal publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

Esta distinción surge, en palabras de GIANNINI³⁹³, del “terreno de la ciencia de la Hacienda, de la que después pasó al ordenamiento jurídico, en el que, sin embargo, ha adoptado una configuración propia en razón a la sustancial diversidad de los elementos constitutivos de las categorías jurídicas y económicas”.

De tal manera que, la razón de esta división se ha fundamentado en la existencia de una actividad administrativa que afecta de manera especial a un sujeto, e incluso que, normalmente, le beneficia, tomando la palabra beneficio en un sentido más amplio de satisfacción de un interés individual y concreto³⁹⁴.

Dentro del gestionar de la Administración pública, nos es posible, basándonos en aspectos teleológicos de los servicios que presta (entiéndase como tal, los beneficios y beneficiados), distinguir unos servicios de otros. Hay en efecto, servicios que redundan en beneficio de toda la colectividad, considerada como masa unitaria e indistinta, de tal suerte que no es posible determinar cuál es la medida de la ventaja que cada asociado obtiene del cumplimiento del servicio. Otras veces el Estado, al dar satisfacción a una necesidad pública, al propio tiempo que provee al interés general de todos los ciudadanos, proporciona, por la propia índole de las cosas, una particular utilidad a quienes se encuentran en una situación especial respecto a la satisfacción de la necesidad. Otras veces, por fin, el servicio público, dada su propia naturaleza y el modo en que está ordenado, se traduce en una serie de prestaciones que afectan singularmente a determinadas personas, sea porque éstas las soliciten, sea porque deban recibirlas en cumplimiento de una norma legal³⁹⁵.

³⁹³ GIANNINI, Achille Donato; *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 42, traducción al español de la obra original, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano.

³⁹⁴ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 131.

³⁹⁵ *Vid.*, GIANNINI, Achille Donato; *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, págs. 42-43, traducción al español de la obra original, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano.

Basado en estos hechos, CALVO ORTEGA³⁹⁶ señala que “esta distinción teórica se ha visto apoyada por una consideración financiera de amplia aceptación: siempre que pueda gravarse un beneficio especial debe hacerse, dado que ajusta mejor la relación gasto-ingreso, contribuye por otra parte, a una utilización más racional de los servicios públicos con una demanda más responsable y puede evitar situaciones de desviación de poder en la realización de determinados obras publicas o establecimiento de servicios públicos por la razón indicada de nacimiento simultaneo de una obligación tributaria cuya cuantía se orienta a una equivalencia con el beneficio real o presunto obtenido individualmente”.

De tal forma que, tal y como podremos apreciar con mayor claridad al referirnos particularmente a cada una de estas categorías de tributos, es en las tasas y contribuciones especiales, donde casi podríamos afirmar que “reciben un beneficio a cambio de una prestación pecuniaria”, con lo cual nos salta a la cabeza la idea de una *contraprestación*. Sin embargo, siendo que nos encontramos frente a obligaciones legales de Derecho público, el hablar de cualquier tipo de prestación tributaria como una *prestación con contraprestación* es desacertada³⁹⁷.

Empero, habiendo aclarado lo inapropiado que es el hablar de contraprestaciones, una de las principales características que le distingue a las tasas y contribuciones especiales de los impuestos, es el hecho que en estos últimos, el contribuyente cumple con la prestación lejos de toda noción de una relación directa con los servicios públicos o actividades públicas de los que pueda ser beneficiado.

La distinción jurídica entre unos y otros tipos tributarios radicará en los elementos constitutivos de la relación jurídico-tributaria que nazcan en razón de ellos. Pues, a pesar que en los tres será la ley la fuente inmediata de la obligación tributaria, la

³⁹⁶ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 132.

³⁹⁷ Con ello puntualizamos que, en las siguientes líneas, cuando nos referimos a una contraprestación, no nos referimos a tal, en estricto sentido, sino, a una noción de ésta, a un actuar bajo una mecánica solo ligeramente semejante a la de una contraprestación.

situación base (hecho imponible) contenido en la ley que determine su nacimiento variará de acuerdo a la naturaleza del tributo. Variación que perfectamente podemos justificar en el propio destino de los rendimientos recaudados en carácter de impuesto, tasa o contribución especial.

Sin obviar, que la clasificación de los tributos importa por motivos dogmáticos, que permitan una correcta aplicación de los mismos, coherente con los principios y fundamentos propios de las ciencias tributarias.

En definitiva, apunta CALVO ORTEGA³⁹⁸, el establecimiento de distintos tipos de tributos no es sólo una cuestión de sistematización. También tiene efectos jurídicos importantes. En primer lugar, una tributación en muchos casos singular y específica de determinados sujetos y en segundo término unas limitaciones objetivas del mismo tributo.

2.1. TASAS

A pesar que ésta constituya una categoría de tributos que no nos interesa en el presente estudio, por motivos meramente didácticos, no omitimos exponer un panorama general de su concepto, que nos permita una visión más clara y amplia de los impuestos y, particularmente, del Impuesto sobre la Renta. Dicho esto, para ofrecer un breve pero eficiente estudio de las *tasas*, podemos iniciar remitiéndonos al Derecho positivo, para luego complementar su análisis con la opinión de la doctrina competente.

Nuestro Código tributario define a la tasa como “*el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el usuario del servicio. Su producto no debe tener un destino*”

³⁹⁸ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 132.

ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado”.

En este mismo sentido, el artículo 15 de la Ley No. 376, Ley de Régimen Presupuestario Municipal dispone que *“las tasas son cobradas a los contribuyentes por la prestación de un servicio y pueden ser tasas por aprovechamiento y por servicio. Las tasas por aprovechamiento se originan por la utilización de un bien de dominio público o el desarrollo de una actividad en ellos que beneficie al contribuyente; incluye tasa por el aprovechamiento de un terreno, por la extracción de productos (madera, arena, etc.) en terrenos municipales, por la ubicación de puestos en terrenos públicos, por la construcción de rampas en cunetas, por realización de obras en la vía pública, por la ubicación de rótulos de publicidad, por derechos de piso, por ventas ambulantes, por el uso de instalaciones municipales y por otros aprovechamientos”.*

Así mismo, dicho artículo también explica de forma detallada a las tasas por servicios, sobre las cuales establece que *“son las que se cobran por la presentación de un servicio por parte de la municipalidad. Incluye las tasas por servicio de basura y limpieza, por la limpieza de rondas en los caminos, por el uso del cementerio, arrendamiento del tramo del mercado, uso del rastro, derecho de corralaje y destace, inscripción y refrenda de fierros, carta de venta y guía de traspaso de ganado, inscripción y certificación del registro civil, por extensión de solvencias y otros certificados, por reparaciones que realice la municipalidad a favor de particulares, por la extensión de permisos de construcción, por derechos de línea, por las inspecciones que realice la municipalidad, por concepto de venta de especies fiscales y formularios, por la realización de avalúos catastrales, por el permiso de operación de transporte y por otros servicios municipales”.*

Dicho todo esto, podemos apreciar como en la tasa nos encontramos, ya sea, ante una actividad administrativa de la que deriva un beneficio o ventaja especial para una determinada persona, *uti singuli*; una actividad administrativa que afecta especialmente a un administrado; o bien, en una utilización por el particular del dominio público³⁹⁹. De tal forma que la actividad realizada por la Administración pública afecta de manera individualizada al sujeto pasivo de la tasa. Sobre lo cual CALVO ORTEGA⁴⁰⁰ explica que “es evidente que las actividades de Derecho público que afecten todos los sujetos de una comunidad política son importantes, pero la falta de afección singular y separada impide la generación de una obligación jurídica que requiere para su nacimiento un hecho específico, imputable individualmente a un sujeto”.

No obstante, resulta importante también notar que teniendo estos tres supuestos por hecho imponible de las tasas, en la mayoría de los casos, la realización de cada uno de ellos dependerá de la voluntad del sujeto pasivo beneficiado. De tal forma que, este beneficio personalizado que se adquiere por el goce de un servicio o el simple aprovechamiento de la propiedad estatal, será gravado (en la generalidad de los casos) por la satisfacción de un interés directo del propio contribuyente.

Sobre este punto, CALVO ORTEGA⁴⁰¹ sostiene que para que una actividad administrativa pueda dar lugar a una tasa es necesario que se realice en régimen de Derecho público, que sea de solicitud *razonablemente obligatoria*, de recepción obligatoria y que no pueda realizarse por el sector privado. De tal forma que, la obligatoriedad hay que entenderla teniendo en cuenta la naturaleza personal y territorial del administrado y teniendo en cuenta la naturaleza de la oferta de la

³⁹⁹ Vid, QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 85.

⁴⁰⁰ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 135.

⁴⁰¹ Vid, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, págs. 133-134.

actividad de que se trate (siendo suficiente, tal y como expresaba, que la actividad sea *razonablemente obligatoria*).

Volviendo a los efectos jurídicos de la clasificación de los tributos (a los que se refería CALVO ORTEGA), de la lectura de estos artículos podemos inferir que la actividad a cargo de la Administración pública será ejecutada conforme a normas y procedimientos administrativos y conforme a un régimen presupuestario y económico por una Administración Pública, lo cual obligará al establecimiento de limitaciones objetivas del mismo tributo, ajustándose estrictamente a la relación gasto-ingreso, propia de la naturaleza de las tasas.

En un intento respetable por definir de manera clara a las tasas, ALBIÑANA⁴⁰² se da a la tarea de enumerar una serie de características, entre las cuales señala las siguientes:

- 1) No puede confundirse la tasa con el “precio” de una empresa pública, por ser la tasa una obligación *ex lege*.
- 2) Forma parte del género de las contribuciones retributivas a título singular.
- 3) Se diferencia del impuesto porque el impuesto es totalmente ajeno a la idea de la contraprestación.
- 4) El comportamiento de sujeto pasivo implica la provocación de un gasto público o el perjuicio económico para la respectiva comunidad política.
- 5) El beneficio que recibe el sujeto pasivo procede de: la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización de una

⁴⁰² ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, págs. 241-242.

actividad administrativa; siendo estas tres fuentes de la tasa incluidas en el gasto provocado o en el perjuicio económico.

- 6) No basta con que se provoque un gasto público o se ocasione un perjuicio económico a la colectividad por decisión de un particular, además el sujeto pasivo debe obtener un beneficio individualizado, de lo contrario no se consolidaría la obligación de pagar la tasa.
- 7) Las tasas han de ser establecidas y reguladas por ley.
- 8) Sólo pueden existir tasas donde sea posible “individualizar” la correlativa actividad administrativa, no es correcta la recíproca.
- 9) La recaudación total obtenida con cada tasa no debe exceder del coste total de la respectiva actividad de la Administración Pública o del valor de la restricción o del perjuicio económico causado por el particular o por la colectividad.
- 10) No deben existir exenciones en las tasas sea quien sea el beneficiario de la actividad administrativa, el usuario de servicio público o el que haya obtenido un especial aprovechamiento de bienes de dominio público.

Finalmente, podemos concluir diciendo que, velando por el control y correcta gestión de los ingresos públicos, propio del Derecho público, los rendimientos de las tasas han de ingresarse íntegramente en el Tesoro Público, de manera que su exacción sea prevista en los Presupuestos Generales del Estado⁴⁰³.

⁴⁰³ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 242.

2.2. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Asumiendo las mismas consideraciones que hacíamos al iniciar el estudio de las tasas, a continuación procuraremos exponer de manera mesurada, pero clara el concepto de las contribuciones especial, con el debido cuidado de no extendernos más de lo requerido.

Dicho esto, podemos afirmar sin temor a equivocarnos que, teniendo en consideración los fundamentos del Derecho tributario, sus principios, y las características generales de los tributos, al tratar a las contribuciones especiales nos encontramos frente a un tipo tributario con ciertas peculiaridades.

En este sentido, atendiendo la propia naturaleza del Estado, como ente creado al servicio del ser humano para satisfacer sus necesidades colectivas. Tal y como hemos podido apreciar no todo el actuar de la Administración pública va dirigido a en pro de la colectividad, sino que, perfectamente se pueden dar casos (como en efecto sucede) donde el Ente público realiza ciertas actividades en beneficio de ciertas personas individualizadas.

De tal forma que, teniendo presente los dos extremos del actuar público: Por un lado, aquellas actividades que benefician a toda la colectividad, considerada como masa unitaria e indistinta, donde resulta imposible determinar cuál es la medida de la ventaja que cada asociado obtiene de su realización. Y por otro lado, aquellas que, dada su propia naturaleza y el modo en que están ideadas, van dirigidas a beneficiar de manera singular y particularizada a determinadas personas.

Donde, las primeras actividades serán sufragadas por los impuestos, en base principalmente a la capacidad contributiva; y las segundas, tal y como pudimos ver líneas arriba, por medio de tasas. Las contribuciones especiales cubren el punto medio, donde el actuar de la Administración pública, dirigida a la satisfacción de

intereses sociales, benefician de manera especial a cierto sector o persona, justificándose un gravamen tributario a dicho sujeto, en base al beneficio percibido.

Para explicarnos mejor, podemos pensar en la instalación del alumbrado eléctrico, el cual, en principio, favorece a toda la comunidad, pero favorecerá, aún más, a los residentes de la calle donde se halla instalado dicho alumbrado eléctrico. Lo mismo sucede con la construcción de una carretera, donde, de igual manera, su construcción favorecerá a la comunidad en su conjunto, aunque su beneficio se manifieste en mayor grado para los propietarios de los terrenos colindantes, e incluso, los mismo transportistas que han de utilizar frecuentemente dichas vías.

Estas personas que se ven beneficiadas directamente o que se benefician en mayor grado, podrán ser sujetos pasivos de una *contribución especial*. En este mismo sentido, GIANNINI⁴⁰⁴ expresa que en los casos que el Estado al dar satisfacción a una necesidad pública, que proporciona, por su propia naturaleza, una particular utilidad a un sector. Siendo que “no sólo se produce un beneficio para toda la masa de ciudadanos, sino que se traduce además en una especial utilidad para algunos de ellos, dada la situación especial en que se encuentran, es justo que una parte del gasto sea soportada por estos últimos en proporción a la especial ventaja que aquel les depara.”

El artículo 9 de nuestro Código Tributario, coherente a lo antes expuesto, define a las contribuciones especiales como “*el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o a las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación*”.

⁴⁰⁴ GIANNINI, Achile Donato; *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, pág. 43, traducción al español de la obra original, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano.

Así mismo, el artículo 15 de la Ley de Régimen Presupuestario Municipal dispone que *“las contribuciones especiales se originan en el beneficio directo que perciben los pobladores debido a la ejecución de obras por parte de la municipalidad y que se traducen en mayor valor de las propiedades para los contribuyentes tales como, pavimentación, adoquinado y encuneteado de calles, instalación de servicio de agua potable y alcantarillado, otras contribuciones especiales”*.

Con ello, nos es imposible pasar por inadvertidas las peculiaridades propias de ese tipo tributario, el cual, por su misma naturaleza, es un tributo sometido a debate, de importancia histórica innegable en el ámbito local. Su complejidad administrativa, las dificultades que ofrece la medición de la capacidad económica en muchos supuestos, así como la cuantificación por separado del beneficio general y el individual han sido parte de su historia controvertida⁴⁰⁵.

Estas dificultades hacen del tributo una contribución municipal o local, lo cual, de acuerdo a CALVO ORTEGA⁴⁰⁶, permite una mejor localización de la obra o servicio, permite una gestión unitaria y facilita la distribución de los costes de la obra o servicio entre los sujetos beneficiados, con lo cual, manifiesta el autor, la función financiera de la contribución tiene solo sentido en los municipios y, concretamente, en los pequeños.

En este mismo sentido, FERREIRO⁴⁰⁷ resalta que se trata de tributos que se aplican, básicamente, en el marco de la Hacienda local. Son, en general, y en la actualidad, tributos locales, tributos que se diferencian de los impuestos y las tasas, fundamentalmente por su hecho imponible.

⁴⁰⁵ Vid, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 138.

⁴⁰⁶ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, págs. 138-139.

⁴⁰⁷ Vid, FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 394.

Siendo así, recurrimos a los Planes de Arbitrio Municipal y de Managua, de cuyos artículo 2 sustraemos que serán impuestos municipales las prestaciones en dinero que los municipios establecen con carácter obligatorio a todas aquellas personas naturales o jurídicas, cuya situación coincida con la que señala el Plan de Arbitrios, en cuestión, como hecho generador de obligaciones a favor de la Hacienda Municipal.

Asimismo, el artículo 51 del plan de arbitrios municipal dispone que *“las alcaldías podrán imponer contribuciones especiales para la ejecución de obras o para el establecimiento, ampliación o mejoras de servicios municipales, siempre que a consecuencia de aquellas o de éstos, además de atender el interés común o general, se beneficie especialmente a personas determinadas, aunque dicho beneficio no pueda fijarse en una cantidad concreta. Las contribuciones especiales se fundarán en la mera ejecución de las obras o servicios por los interesados”*. Disposición que se viene a repetir en el mismo sentido respecto a Managua en el artículo 40 de su plan de arbitrios.

No obstante, recordando la reforma constitucional de 1995, la cual viene a reconocer de manera exclusiva e indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para establecer tributos, resulta evidente que esta potestad para crear contribuciones especiales, les fue despojada a los gobiernos municipales. Éste aspecto diferencia al *régimen jurídico* de las contribuciones especiales en Nicaragua de muchos otros regímenes del Derecho comparado, donde las contribuciones especiales son tributos cuyo establecimiento es potestativo por parte de los entes locales.

Con todo ello, podemos recurrir a las palabras de ALBIÑANA⁴⁰⁸, quien define a las contribuciones especiales como “compensaciones parciales del coste financiero

⁴⁰⁸ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 243.

de obras públicas o del establecimiento de servicios públicos, en cuanto produzcan un aumento de valor de ciertos elementos patrimoniales y beneficien especialmente a personas o clases determinadas, o se provoquen de modo especial por las mismas, aunque no exista aumento de valor en sus bienes”.

Autor, que a su vez destaca que la propia función financiera específica de las contribuciones especiales recaba que sus rendimientos se afecten a la financiación del coste de las correlativas inversiones públicas. De ello se deduce que el importe de las contribuciones especiales no podrá exceder del coste de la obra o del servicio. Las cantidades recaudadas por contribuciones especiales sólo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o del servicio por cuya razón se hubiere exigido.

Así, el objeto, la riqueza gravada por las contribuciones especiales, es el beneficio que la realización de las obras o servicios representa para los afectados especialmente por ellos. Tal beneficio puede verse reflejado en el aumento del valor de un inmueble (por ejemplo, como consecuencia de las obras de nueva traída de agua potable a una población o apertura de una calle) o en otro tipo de beneficio no exactamente identificable con un aumento de valor (por ejemplo, las compañías de seguros se benefician especialmente de la instalación y mantenimiento del servicio contra incendios)⁴⁰⁹

En este sentido, CALVO ORTEGA⁴¹⁰, considerando ambos tipos de beneficios, señala que estamos en presencia de un tributo con una especificada muy acusada, siendo que se gravan dos tipos de beneficio pero producidos necesariamente por una actividad administrativa determinada. No obstante, apunta, la cuantificación de las contribuciones que examinamos se separa también

⁴⁰⁹ FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 396.

⁴¹⁰ Vid, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 139.

de lo que podríamos denominar esquema tributario clásico. El beneficio especial o el aumento de valor de los bienes se mide con arreglo al criterio excepcional del coste de la obra o del servicio. Las razones de esta heterodoxia son la dificultad de medir un beneficio o un aumento de valor sin juego de mercado ni valoración motivada e individualizada de las situaciones económicas o de los bienes.

Con lo cual, nos continúa explicando el reconocido jurista español⁴¹¹, “estamos en presencia de una cuota general distribuida, posteriormente, entre todos los contribuyentes. La determinación de la cuota general supone un complejo procedimiento que arranca desde el origen de la obra o servicio, continúa con la cuantificación separada del beneficio privado y público, y termina con la aplicación de los criterios de reparto. Con el cual, el establecimiento de las contribuciones especiales será un acto administrativo general de carácter discrecional.

2.3. IMPUESTOS

Luego de todo lo que hemos venido estudiando, resulta un poco ampuloso el pretender engalanar con palabras altisonantes lo que ya constituye una verdad en las citas doctrinarias antes hechas e incluso el mismo Derecho positivo y comparado. Quedando claro a nuestro entendimiento que el impuesto, por antonomasia, constituye un tributo exigido sin contraprestación, aspecto que se desprende de la literalidad del artículo 9 de nuestro Código Tributario, el cual define al impuesto como un “*tributo cuya obligación se genera al producirse el hecho generador contemplado en la ley y obliga al pago de una prestación a favor del Estado, sin contraprestación individualizada en el contribuyente*”. ¿Pero que debemos entender precisamente por un *tributo sin contraprestación*?

⁴¹¹ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, págs. 140-141.

2.3.1. Tributo sin contraprestación

Primero que nada, tal y como aclarábamos líneas arriba, en ningún tipo tributario nos es posible hablar de contraprestaciones, pues se trata de obligaciones legales de Derecho público. Sin embargo, la doctrina, y lamentablemente, incluso nuestro Derecho positivo, se han referido en estos términos para hacer alusión a cierta actividad pública particularizada, que pueda beneficiar al contribuyente como, *contraprestación*.

De esta manera, teniendo presente las otras dos categorías tributaria (tasas y contribuciones especiales), en ambas sobresale una actividad del Ente público en beneficio del contribuyente como determinante del nacimiento de la obligación. No obstante, en el caso de los impuestos, no se destaca una actividad del Ente público particularizada dentro del supuesto de hecho que determina el nacimiento de la obligación.

Dicho esto, la *contraprestación* de la obligación tributaria a la que se refiere la doctrina y el Derecho positivo no debe confundirse con la idea de algún tipo de prestación, o contrato bilateral o sinalagmático. Pues, resulta de vital importancia recordar, que la obligación tributaria, distinta a una obligación negocial o contractual, consiste en una mera obligación *ex lege*, donde la obligación se exige en razón de la ley, y no de algún tipo de contraprestación o actuar de la Administración pública.

En este mismo sentido, FERREIRO⁴¹², motivado en la misma naturaleza de las obligaciones tributarias aclara que, “naturalmente, la palabra *contraprestación* no puede tener aquí el mismo significado técnico-jurídico que normalmente se le atribuye cuando se refiere a un negocio jurídico o especialmente a un contrato

⁴¹² FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 242.

oneroso. Es decir, no se puede entender como prestación que una de las partes desea obtener de la otra como contrapartida y equivalente de la suya”.

De tal forma que, en el caso de las tasas y contribuciones especiales, el Ente público no realiza esta actividad (que atendiendo al concepto de impuestos se traduciría en *contraprestación*) con el único fin de lograr la recaudación de los tributos. Sino que, dicho actuar busca la realización de los fines del Estado que justifican su propia existencia, en cumplimiento de sus funciones de servicio a la comunidad y satisfacción del bien común.

Con ello, nuestro Código Tributario al tratar la definición del impuesto se refiere al tributo que “*obliga al pago de una prestación a favor del Estado, sin contraprestación individualizada en el contribuyente*” procurando una distinción de éste respecto a las demás categorías tributarias. De tal forma que, distinto a las tasas y contribuciones especiales donde vemos como parte del hecho imponible una actividad de la Administración pública que beneficia de forma particular al contribuyente, en el caso de los impuestos, nuestro Código pretender dejar claro que tal *actividad individualizada* estará ausente, siendo que sus rendimientos se destinan al sufragio impersonalizado de los gastos públicos.

2.3.2. El impuesto como máxima expresión de los tributos

Este carácter impersonalizado del destino de los rendimientos recaudados en razón de los impuestos nos hace recordar las palabras de AMATUCCI⁴¹³, quien sabiamente describe a los tributos como “un deber cívico del contribuyente de solidaridad en el sufragio de los gastos públicos”. Con lo cual, se vuelve cada vez

⁴¹³ Vid, AMATUCCI, Andrea (Dir.), *Il concetto di tributo (I parte)*, Trattato di Diritto Tributario. Annuario, Cedam, Padova, 2001, págs. 623 y 624; citado por Vid, BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; “Lección de Derecho Tributario” Managua, Curso de Derecho Tributario, UCA, 1er cuatrimestre del 2008.

más evidente cómo las raíces de los tributos se fundan, en un primer momento, en la categoría de los impuestos, como una perfecta expresión del Derecho tributario.

Congruente con nuestro pensar, PÉREZ ROYO⁴¹⁴ sostiene que “el impuesto representa la categoría tributaria fundamental, en la que más visiblemente se aprecian las notas propias del tributo y, de modo especial, la coactividad”.

Así mismo, bajo este mismo sentir, GASTÓN JEZÉ⁴¹⁵ explica que el impuesto “es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada”. Precisamente por este carácter impersonal del destino de sus rendimientos es que, en la estructura jurídica del impuesto, la capacidad contributiva adopta un papel protagónico como instrumento de medición de la carga tributaria, aspecto que no sobresale en igual medida en el resto de categorías tributarias, donde, a pesar de no estar ausente, su manifestación para el establecimiento de dicha carga se refleja en menor grado.

Con ello, la importancia de los impuestos como categoría de los tributos resulta incuestionable. En este mismo sentido, SANABRIA⁴¹⁶ cataloga al impuesto, de ser el “tributo más importante, no solamente por razones científicas, sino por razones fiscales, por el volumen de captación de recursos que significa para el Estado”. Pues poniendo a éste en comparación con el resto de tipos tributarios, cuantitativamente, vía impuesto se recauda casi la totalidad de los ingresos tributarios. Sin obviar, en definitiva, como el impuesto participa de todas las características predicables del tributo y es la clase de este último en la que tales características se reflejan de una forma más intensa y visible⁴¹⁷.

⁴¹⁴ PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 110.

⁴¹⁵ SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 63.

⁴¹⁶ SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 61-62.

⁴¹⁷ Vid, CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 312.

Es por ello que nos atrevemos a afirmar que, además de estos aspectos cuantitativos, la importancia del impuesto reside en el dinamismo de su estructura la cual respeta a la perfección la justicia tributaria, adaptándose a la capacidad contributiva del contribuyente, y permite la fácil adecuación a las políticas (sociales y económicas) y a los objetivos constitucionales propios de un Estado social de Derecho.

Finalmente, no nos cabe duda que, ya sea por motivos históricos y la misma evolución de la ciencia tributaria, las notas propias del género de los tributos encajan con perfección en los impuestos como la especie tributaria por excelencia. Pues, a pesar de coincidir estas notas generales del tributo en todas sus especies, en las tasas y contribuciones especiales se manifiestan en una menor intensidad, no tan perfecta como sucede con los impuestos.

2.3.3. Concepto

Habiendo hecho las anotaciones que anteceden podemos aventurarnos a la búsqueda de un concepto de impuesto que tome en consideración estas observaciones en conjunto con las demás características propias de las obligaciones tributarias.

Con ello, podemos iniciar con GIANNINI⁴¹⁸, quien ubicado bajo la corriente germánica, predominante en su época, define al impuesto⁴¹⁹ como “una prestación pecuniaria que un Ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”.

⁴¹⁸ GIANNINI, Achile Donato; *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, pág. 46, traducción al español de la obra original *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano.

⁴¹⁹ Bajo la noción de *potestad de imperio*, hoy en día superada.

Por otro lado, la doctrina española avecinada a nuestros días, sustrayendo del concepto toda noción de *poder de imperio*, nos ofrece variados conceptos de este tipo tributario, donde podemos destacar a EUSEBIO GONZÁLEZ y ERNESTO LEJEUNE⁴²⁰ quienes definen al impuesto como “una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un Ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”.

Así mismo, otros autores al dedicarse a esta tarea, se enfocan en las manifestaciones de riqueza como índice de capacidad contributiva. Ejemplo de ello es ALBIÑANA⁴²¹ quien sostiene que “la materia u objeto imponible de los impuestos se halla en la posesión de un patrimonio, en la circulación de los bienes, en la adquisición u obtención de la renta y en el gasto o consumo de la renta. He aquí las grandes categorías económicas que sirven para elaborar un sistema impositivo (directo e indirecto) siempre que los respectivos impuestos se articulen de acuerdo con la renta (obtenida y consumida), con el patrimonio y con las transmisiones de bienes”.

Otros, como CALVO ORTEGA⁴²², explican que “la esencia del impuesto es gravar manifestaciones de capacidad económica sin otras consideraciones que las que se refieren a los principios tributarios y a la justicia del propio sistema en su conjunto. Se grava una capacidad económica *no causalizada*, es decir, no vinculada a una actividad administrativa concreta”. De tal forma que, este jurista no sólo le dedica especial atención a las manifestaciones de capacidad contributiva, sino que también, vincula dicha capacidad con la actividad realizada

⁴²⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto; *Derecho Tributario I*, 2^{da} ed., Plaza Universitaria Ediciones: Salamanca, 2000, pág. 173.

⁴²¹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 255.

⁴²² CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 143.

por la Administración pública, como la *contraprestación* que sustraíamos del concepto que nos ofrecía nuestro Código Tributario.

Finalmente podemos referirnos a otros, que, teniendo por ciertas dentro del concepto del impuestos aquellas características propias de su género (tributo), se dedican exclusivamente a enfatizar la ausencia de una actividad de la Administración pública individualizada como elemento diferenciador del resto de categorías tributarias.

Bajo este pensar, FERREIRO⁴²³ se limita a definir a los impuestos como “los tributos cuyo hecho imponible no supone en ningún caso una actividad administrativa”. Al igual que PÉREZ ROYO⁴²⁴, quien define al impuesto como “aquel tributo, cuyo hecho imponible es definido sin referencia alguna a servicios o actividades de la Administración”.

De todo ello, podemos sustraer como elementos definidores del impuesto: su carácter pecuniario⁴²⁵; así como la coactividad (ambos elementos propios de los tributos), que le diferencia a éste, de otros ingresos de Derecho público; por otro lado, resulta importante destacar la especial atención que la estructura de los impuestos presta a los índices de capacidad contributiva como criterio fundamental de determinación de la carga tributaria, primordialmente ante la indivisibilidad del beneficio percibido por el actuar de la Administración pública; y finalmente, dentro de los impuestos, como categoría tributaria distinta de las tasas y contribuciones especiales, llama la atención el destino generalizado de sus rendimientos al sufragio de los gastos públicos.

⁴²³ FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero español*, 12^{da} ed., Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 243.

⁴²⁴ PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 111.

⁴²⁵ O generalmente pecuniario, según ya aclaramos.

Al respecto EUSEBIO GONZÁLEZ y ERNESTO LEJEUNE⁴²⁶ se plantean dos premisas que sirven de resumen respecto a lo, hasta aquí, dicho:

- Si no hay capacidad contributiva no puede haber prestación tributaria válidamente exigible;
- Si no hay actividad de la Administración referida al sujeto pasivo, no puede haber tasa o contribución especial.

Debemos reiterar, entonces, que la capacidad contributiva del sujeto pasivo para el establecimiento y cuantificación de la prestación, no constituye una exigencia exclusiva de los impuestos, como sí lo es la actividad de la Administración pública de las tasas y contribuciones especiales respecto a dicha categoría tributaria. Ya que la consideración de los índices de capacidad contributiva constituye un imperativo propio del Derecho constitucional tributario, como parte de los principios de justicia tributaria ya estudiados. Con lo cual, si no existe capacidad contributiva, tampoco podrá existir ningún tipo de tributo, llámese impuesto, tasa o contribución especial.

Más, la intensidad con la que ésta se manifiesta en los impuestos, sí resulta propia de esta categoría tributaria. Puesto que las notas diferenciadoras entre los diversos tipos de tributos la constituyen su misma estructura, en cuanto al hecho imponible, diferencia que se deriva del destino de los rendimientos recaudados. Es en el hecho imponible donde, en caso de los impuestos, se determina el nacimiento de la obligación tras el incurrir (por parte del sujeto pasivo) en un supuesto de hecho o situación base (establecido mediante ley) que acaece de manera independiente y ajena al actuar de la Administración pública.

Es precisamente por estos mismos motivos, que EUSEBIO GONZÁLEZ y ERNESTO LEJEUNE⁴²⁷ se enfocan en el hecho imponible de los distintos tipos de

⁴²⁶ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto; *Derecho Tributario I*, 2^{da} ed., Plaza Universitaria Ediciones: Salamanca, 2000, pág. 173.

tributos, para ofrecer un concepto de cada uno, que deje claro sus particularidades y diferencias. Así, los autores exponen que:

- “Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos (...);
- Las contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio, de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos;
- Impuestos son aquellos tributos cuyo hecho imponible no está constituido por la prestación de un servicio, actividad u obra de la Administración, sino por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica económica (ya sabemos que por definirse en un concepto legal son siempre *hechos jurídicos*, en cuanto determinantes de efectos jurídicos), que ponen de manifiesto la capacidad contributiva de un sujeto como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta”.

Asimismo, PÉREZ ROYO⁴²⁸ expresa que el impuesto es un tipo o clase de tributo que aparece caracterizado por la estructura de su hecho imponible, en la que, a diferencia de lo que sucede en las otras categorías, se halla ausente cualquier referencia a una actividad del Ente público. Esta misma idea es subrayada por la

⁴²⁷ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto; *Derecho Tributario I*, 2^{da} ed., Plaza Universitaria Ediciones: Salamanca, 2000, pág. 172.

⁴²⁸ Vid, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ta} ed., Cívitas, Madrid, 2001, págs. 110-111.

descripción de la estructura del hecho imponible, referida a índices de capacidad económica que conciernen únicamente a situaciones del sujeto pasivo sin ninguna conexión con servicios o actividades de la Administración.

2.3.4. Tipos de Impuestos

Al igual que ocurre en toda clasificación de los institutos jurídicos, la elevada dosis de convencionalismo ha conducido a las más variadas clasificaciones de impuestos. Economistas, haciendistas, sociólogos y juristas han formulado las más variadas distinciones entre impuestos, atendiendo a criterios tales como la divisibilidad o no de los servicios financiados, la repercutibilidad o no de la cantidad pagada sobre una tercera persona, la realidad económica sujeta a imposición, la forma en que se liquidan o pagan, etc.⁴²⁹

De tal forma que, limitándonos al campo jurídico que nos compete, podemos hacer alusión a una variedad de criterios de clasificación, unos más acertados que otros, pero contradictoriamente, en ocasiones menos populares y difundidos que otros. Así, atendiendo a la naturaleza del ente impositor, nos encontramos con impuestos federales, nacionales, regionales o municipales; atendiendo a la riqueza gravada, podemos hablar de aquellos que gravan la propiedad, los rendimientos, el tráfico (enajenaciones), o el consumo; atendiendo al grado de consideración de las circunstancias personales del contribuyente dentro del presupuesto de hecho, hablamos de impuestos personales o reales; entre otros criterios de clasificación.

No obstante, de todas las clasificaciones hechas en esta materia, es la que los divide en directos e indirectos, la que ocupa un lugar predominante dentro de la doctrina. Ello, a pesar de sus críticas e inconvenientes que esta clasificación trae consigo y son comúnmente conocidas y explicadas por variopintos autores. Por

⁴²⁹ QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 87.

estos motivos, junto con este criterio de clasificación, abordaremos aquellos otros pocos que sobresalgan en la literatura tributaria, para así evitar incurrir en demasías.

2.3.4.1. Impuestos Directos e Indirectos

De manera muy oportunamente MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO⁴³⁰ nos explican la distinción entre impuestos directos e indirectos. De acuerdo a ellos, dicha distinción nace en el ámbito de los estudios económicos, partiendo de la idea, propia de los fisiócratas, de que existen ciertos tributos que gravan a las clases productivas, incidiendo directamente sobre la riqueza social, mientras que otros tributos recaen sobre las clases económicamente improductivas o estériles, incidiendo solo de forma indirecta sobre esa misma riqueza social. En este sentido, el tributo que grava las rentas agrarias constituía el paradigma de impuesto directo, al gravar la fuente productiva de riqueza por excelencia. Por el contrario, el impuesto indirecto por antonomasia será el impuesto que grava el consumo de bienes.

Sobre tal punto de partida, con posterioridad se ha generalizado, en el ámbito de los estudios económicos la idea de que impuestos directos son los que gravan la renta o el patrimonio de una persona, mientras que impuestos indirectos son aquellos que gravan el empleo o gasto de esa renta y el tráfico patrimonial.

Finalmente, con notables insuficiencias y sin puntos de referencia claros, la distinción pasa al terreno jurídico, pese a no ser pocos los autores que, como D'AMATI, entienden que la distinción es relevante desde el punto de vista

⁴³⁰ Quienes entendiendo esta clasificación como la distinción que goza de más rancia tradición de entre todas las que han venido formulándose, pese a que es una distinción de perfiles sumamente borrosos, nos exponen muy brevemente la evolución de esta clasificación. *Vid.* QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 89.

económico, pero carece de significado jurídicamente; así como PÉREZ ROYO⁴³¹, quien en igual sentido sostiene que no es fácil encontrar las determinaciones que permitan, desde un punto de vista jurídico, fundamentar la clasificación.

Por este motivo, alguna doctrina, en Italia, como lo es el caso de BERLIRI, ha pretendido basarla en los métodos de recaudación o cobro⁴³². Mientras que en España, SÁINZ DE BUJANDA señaló que más que distinguir entre impuestos directos e indirectos, debe hablarse de métodos impositivos directos y métodos impositivos indirectos.

Dicho esto, al remitirnos a la doctrina contemporánea para una adecuada comprensión de la clasificación, ésta, en pocas palabras nos sugiere que se

⁴³¹ PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ta} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 111.

⁴³² Dentro de la doctrina italiana, resulta importante destacar las palabras de GIANNINI quien sostiene que “la más antigua y común distinción de los impuestos es la de impuestos directos e impuestos indirectos; pero sobre el fundamento de esta distinción no están de acuerdo los autores. Según algunos, la diferencia entre uno y otros consiste en que los primeros recaen directamente y definitivamente (o deberían recaer según la intención del legislador) sobre la persona obligada a satisfacerlos, en tanto que los segundos serían aquellos en los que el obligado transfiere el gravamen (o debería poder transferirlo, aunque se reconozca que no siempre las cosas se desenvuelven conforme a las previsiones del legislador) sobre otras personas. Otra teoría establece como fundamento de la distinción un criterio más rigurosamente objetivo: se denominan directos los impuestos que gravan cosas o situaciones duraderas y que dan lugar, por consiguiente, a una obligación periódica; e indirectos, aquellos que se ligan a acontecimientos pasajeros, de tal suerte, que mientras para los primeros es posible la formación de una matrícula o registro de contribuyentes, cuya eficacia se extiende a un cierto periodo de tiempo, para los segundos queda excluida esa posibilidad, por el hecho de que al producirse cada acontecimiento surge una obligación tributaria distinta y aislada. Según una tercera concepción, el criterio distintivo radica en el dato que la ley tiene en cuenta para la determinación de la carga tributaria de cada ciudadano, a saber: los impuestos directos gravan una manifestación inmediata de capacidad contributiva, en tanto que los indirectos gravan una manifestación mediata de la expresada capacidad”. Finalmente, una vez hecha esta aclaración el reconocido jurista italiano ofrece un concepto personal de cada uno de estos dos tipos tributarios donde entiende a los impuestos como “aquellos que gravan una manifestación inmediata de capacidad contributiva, es decir, el patrimonio o la renta de las personas sujetas a la potestad financiera del Estado” mientras que los impuestos indirectos, apunta GIANNINI, “a pesar de agruparse desde el punto de vista financiero bajo un concepto único, a saber, el de gravar una manifestación indirecta de capacidad contributiva del ciudadano, adoptan las formas más variadas en el aspecto jurídico y dan lugar a institutos sustancialmente diversos entre sí. En efecto, tales impuestos pueden adoptarse sea la forma particular del monopolio fiscal, sea la forma ordinaria de una manifestación de capacidad contributiva, que puede consistir en el *cambio* de la riqueza o en el *consumo*”. Vid, GIANNINI, Achile Donato; *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, pág. 150, 324 y 451, traducción al español de la obra original, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano.

suelen clasificar como impuestos directos aquellos que se aplican en función de la renta o un patrimonio, mientras que, en contraposición a éstos, se entenderán como impuestos indirectos aquellos que se basan en un índice indirecto de manifestación de riqueza, como lo es el consumo.

Tomando estas consideraciones, dentro de nuestra legislación podremos clasificar como impuestos directos al Impuesto sobre la Renta (IR), como el paradigma de las imposiciones que grava la renta, o bien al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), como un tipo impositivo que se dedica a gravar el patrimonio. Mientras que, impuestos como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) se dedicarán a gravar la circulación de bienes o gasto de la renta, como manifestaciones *indirectas* de riqueza.

Con ello, dependiendo de la manifestación de capacidad contributiva contenida por el hecho imponible éste pertenecerá a una u otra categoría, siendo que tal manifestación de riqueza sea gravada directa o indirectamente. Así, EUSEBIO GONZÁLEZ y ERNESTO LEJEUNE ⁴³³ nos explican que “dentro de esta corriente doctrinal existen diferentes posiciones según nos fijemos: a) en el carácter más o menos duradero de la capacidad contributiva; b) en la forma mediata o inmediata de manifestarse la capacidad; c) en la relación existente entre los elementos objetivos o material del hecho imponible y la riqueza gravable. Todos ellos se centran en poner de centro de atención el estudio de la relaciones entre el presupuesto de hecho del impuesto y la capacidad contributiva”.

2.3.4.2. Impuestos Personales y Reales

Esta clasificación, al igual que el resto, toma en consideración los aspectos propios de los impuestos para catalogarle, de tal forma que, teniendo presente sus

⁴³³ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto; *Derecho Tributario I*, 2^{da} ed., Plaza Universitaria Ediciones: Salamanca, 2000, pág. 177.

misma estructura, la doctrina suele diferenciar entre impuestos personales aquellos que vayan pensados a gravar a un determinado sujeto, especificándole dentro el hecho imponible. Caso contrario, cuando lo único que interesa gravar es la riqueza, independientemente del sujeto titular de ésta, estaremos frente a impuestos reales.

En este sentido, EUSEBIO GONZÁLEZ y ERNESTO LEJEUNE⁴³⁴ reconocen que “este tipo impositivo se define por gravar una universalidad de materia imponible (renta o patrimonio) cohesionada por su adscripción imperativa a un determinado sujeto (contribuyente)”. Mientras, SÁINZ DE BUJANDA⁴³⁵ sostiene que los “impuestos personales son aquellos en los que el elemento objetivo del presupuesto de hecho solo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto”.

Sin embargo, dentro de esta clasificación existen dos corrientes, por lado están aquellos autores como SÁINZ DE BUJANDA y PÉREZ ROYO que consideran son impuestos personales aquellos cuyo hecho imponible no puede ser pensado sino en relación con determinadas personas, sin ahondar en particulares circunstancias y situaciones de éste; y en caso contrario se tratará de impuestos reales.

No obstante, otros como ALBIÑANA⁴³⁶, van más allá de una simple alusión o determinación del sujeto pasivo de la obligación, sino que a su vez, consideran que estos “captan y valoran las capacidades contributivas en función de la persona (jurídica o natural). En ellos la persona es el eje del propio impuesto, que

⁴³⁴ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto; *Derecho Tributario I*, 2^{da} ed., Plaza Universitaria Ediciones: Salamanca, 2000, págs. 144-145.

⁴³⁵ Esta pensar del profesor SÁINZ DE BUJANDA ha sido reproducido por diversos autores, *Vid*, QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 88; y CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 314.

⁴³⁶ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 256.

no solo tiene en cuenta sus circunstancias familiares y subjetivas, sino que construye el respectivo hecho imponible en meritos a la persona-contribuyente. Por el contrario, son impuestos *reales* los que atienden a la cosa o al bien determinante de su exacción, y de tal modo que la persona (jurídica o natural) se presenta como mero titular del objeto imponible o pagador del impuesto”.

De tal forma que, de acuerdo al autor, los impuestos personales gravan la renta (total o global) o el patrimonio neto de las personas jurídicas o físicas. Asimismo, los impuestos *personales* pueden recaer sobre el gasto (total o global) de las personas físicas, pues solo las personas físicas realizan consumos en sentido propio o económico. Y los impuestos *reales* recaen sobre el producto (rendimiento, renta parcial, etc.) o sobre elementos patrimoniales (aislados). Atienden a la cosa o al bien determinante de su exacción, y de tal modo que la persona (jurídica o natural) se presenta como mero titular del objeto imponible o pagador del impuesto. Recaen sobre el producto o sobre elementos patrimoniales⁴³⁷.

No podemos negar que, al establecerse a un determinado sujeto como contribuyente de ciertos impuestos, cuando en otros no se atiende a dicho sujeto, es debido a la consideración y/o valoración de su situación o capacidades. No obstante, el extendernos dentro de la presente clasificación deja sin valor aquella que los cataloga de subjetivos y objetivos.

De acuerdo a esta última clasificación, “los impuestos subjetivos son aquellos en los que las circunstancias personales (física, familiares, por ejemplo) del contribuyente en ciertos elementos cuantificadores insertos en su estructura (base imponible y cuota sustancialmente). Por el contrario, los impuestos objetivos no tienen en cuenta tales circunstancias”⁴³⁸.

⁴³⁷ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 256.

⁴³⁸ CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 314.

Con lo cual, PÉREZ ROYO⁴³⁹ insiste en que se deba mantener separada la distinción entre personales y reales de la de impuestos subjetivos y objetivos, “que se refiere al hecho de que la regulación del impuesto tenga en cuenta las circunstancias personales (generalmente familiares) de cada sujeto pasivo, adaptando la carga a dichas circunstancias, o, por el contrario, las ignore. Son subjetivos, por regla general, los impuestos personales que recaen sobre personas físicas. Dichos impuestos suelen, además, tener carácter progresivo”.

Asimismo, bajo este mismo pensar, QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO⁴⁴⁰ sostienen que los “impuestos subjetivos son aquellos en los que el elemento subjetivo del hecho imponible –las circunstancias personales del sujeto pasivo- es tenido en cuenta en el momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria. (*Mientras que*) Impuestos objetivos son aquellos en los que las circunstancias personales del obligado al pago no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar el importe de su deuda”.

Por el contrario, los impuestos reales son aquellos que se asientan sobre un elemento objetivo, cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. El elemento objetivo del presupuesto de hecho es constitutivamente autónomo. Puede ser pensado y consecuentemente definido por la norma, sin referencia a ningún sujeto determinado⁴⁴¹.

Con ello, consideramos que los impuestos personales, con el simple hecho de hacer una especificación respecto al sujeto pasivo, en el fondo tiene sus raíces en

⁴³⁹ PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 112.

⁴⁴⁰ QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 88.

⁴⁴¹ *Vid*, QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 88.

consideraciones a elementos *subjetivos*, que engloban las circunstancias personales del sujeto pasivo.

No obstante, no podemos perder de vista que, si se limitase la clasificación de los impuestos personales y reales a una mera determinación del sujeto obligado, sin apreciaciones “subjetivas” del mismo⁴⁴², y confiriéndosele, consecuentemente, a la clasificación en subjetivos y objetivos esta tarea ya más especializada; no solo los impuestos subjetivos serán personales, sino que incluso se podrían dar casos en los cuales se considere a un impuestos personal como objetivo, siendo que *todo impuesto subjetivo será personal, mas no todo impuesto personal será necesariamente subjetivo*.

Hechas estas observaciones, podemos agregar que la importancia de esta clasificación en personal y real se manifiesta en el campo de la territorialidad. De tal forma que la imposición personal permite la contemplación universal de la renta del sujeto más allá de su adscripción política y administrativa a un Estado concreto. Esta aptitud de la personalización como técnica impositiva permite una mejor justicia fiscal por encima de estrategias territoriales y fenómenos de competencia fiscal, y exige a su vez un criterio de sujeción al Poder Tributario⁴⁴³.

2.3.4.3. Impuestos Periódicos e Instantáneos (o accidentales)

Atendiendo siempre a la estructura del impuesto, particularmente a la temporalidad de su hecho imponible, podemos hablar de impuestos periódicos e impuestos instantáneos o accidentales. En tal sentido, en simples términos, los impuestos son periódicos o accidentales según que el hecho imponible real se dé o no con periodicidad.

⁴⁴² Estamos consientes que tal afirmación llega a ser contradictoria por los mismo motivos que anunciábamos líneas arriba.

⁴⁴³ Vid, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 145.

La doctrina ha discutido ampliamente esta clasificación, dentro de la cual podemos mencionar a BAYONA DE PEROGORDO⁴⁴⁴ quien nos ofrece un concepto lacónico al sostener que en los impuestos instantáneos, el presupuesto de hecho consiste en una acción que se agota en el acto mismo de su realización, mientras que en los periódicos el hecho imponible consiste en un estado duradero en relación con un periodo de tiempo determinado.

Asimismo, QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO⁴⁴⁵, extendiéndose un poco más en la explicación, nos explican que “en el elemento objetivo del presupuesto de hecho o hecho imponible concurre un aspecto temporal, cuya relevancia jurídica es importante y sirve para distinguir entre impuestos periódicos e instantáneos. Periódicos son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante asocia una deuda tributaria distinta. Instantáneos son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado periodo de tiempo. No quiere decir que su duración haya de ser fugaz, sino que basta con que no se prolongue indefinidamente”.

Dicho esto, por dar un par de ejemplos, podemos establecer como impuestos instantáneos aquellos que gravan la sucesión o donación, donde el hecho imponible se agota con su propia realización, puesto que su hecho imponible consiste en la mera adquisición de los bienes o derechos en cuestión. Por otro lado, en impuestos como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), o los impuestos que gravan la renta anual (IR), donde el hecho imponible no se traduce

⁴⁴⁴ Vid, en CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 315.

⁴⁴⁵ QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, págs. 89.

en un simple acto, sino que éste se prolonga indefinidamente en el tiempo, el impuesto adquirirá un carácter periódico.

Sin embargo, en este caso del IR, tenemos nuestras reservas respecto al sesgar el tiempo en “deudas tributaria distintas”. Sino mas bien que nos inclinamos por la amplia visión que tiene CAZORLA PRIETO⁴⁴⁶ al distinguir a los instantáneos como aquellos en que nace la obligación tributaria correspondiente en un instante de tiempo preciso y breve, mientras que a los periódicos, los entiende como aquellos que por el contrario, el cumplimiento del hecho imponible en cuestión se proyecta durante un plazo de tiempo dilatado. En este caso puede ocurrir que sólo a la conclusión del periodo temporal fijado se considere realizado el hecho imponible o devengado el tributo⁴⁴⁷, o bien que el cumplimiento de tal hecho imponible se fraccione en distintas etapas y se vaya así realizando paulatinamente.

2.3.4.4. Otras clasificaciones

Teniendo estas tres clasificaciones estudiadas, como las más divulgadas dentro de la doctrina, no podemos dejar de mentar otras que también ocupan su lugar dentro de las ciencias del Derecho tributario.

2.3.4.4.1. Impuestos a cuenta

A esta clasificación se refiere ALBIÑANA⁴⁴⁸, quien entiende a los impuestos *a cuenta* como aquellos que gravan una porción de la respectiva capacidad contributiva y, por tanto, constituyen anticipos de la cuota a liquidar por el

⁴⁴⁶ Vid, CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 354.

⁴⁴⁷ Tal y como consideramos sucede con el Impuesto sobre la Renta.

⁴⁴⁸ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 256.

impuesto que recae sobre la total capacidad contributiva. Sin embargo, aclara el autor, estos impuestos *a cuenta* no deben confundirse con las retenciones *a cuenta*, pues estas últimas constituyen una mera operación aritmética y los impuestos *a cuenta* se aplican con arreglo a su hecho imponible, determinación de la base imponible, etc., como corresponde en cualquier impuesto.

2.3.4.4.2. Impuestos con Traslación Jurídica

A esta clasificación se refiere CALVO ORTEGA⁴⁴⁹, quien explica que la incidencia de un impuesto en una situación económica dada produce un fenómeno de remoción del impuesto mismo procurando el contribuyente su traslación a otros sujetos relacionados con la situación gravada y por ende con el sujeto pasivo a que nos referimos. Esta remoción pertenece al campo de la voluntad de los agentes económicos, a sus intereses, fuera de cualquier consideración jurídica.

La traslación jurídica es un fenómeno distinto y pertenece al área del Derecho Tributario. Su finalidad es doble: ayudar y facilitar que el impuesto sea pagado al final del proceso de transmisión por el consumidor final y permitir un mejor control y seguimiento administrativo del impuesto mismo al servicio de los fines que se quieran.

2.3.4.4.3. Impuestos Propios de los Entes Públicos Territoriales

De acuerdo a la doctrina, los *tributos propios* son aquellos que mejor se adaptan al Poder de que se trate y a su capacidad de gestión, son los impuestos estatales o personales. Estos tributos propios se han contrapuesto a los *tributos cedidos*, cuya gestión y recaudación de atribúan al Poder Territorial, siendo estos los impuestos municipales⁴⁵⁰.

⁴⁴⁹ Vid, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, págs. 145-146.

⁴⁵⁰ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 146.

3. El impuesto Sobre la Renta en Nicaragua

3.1. BREVE RESEÑA HISTÓRICA

En este caso, damos inicio al estudio del Impuesto sobre la Renta con una pequeña reseña que nos ofrece ENRIQUE FLORES⁴⁵¹, de acuerdo a quien, el Impuesto sobre Renta más antiguo de que se tiene noticia en Europa es el impuesto inglés *income tax*, creado por el segundo Pitt en 1799, para obtener los medios necesarios contra la Revolución Francesa y contra las pretensiones imperialistas de Napoleón Bonaparte. Su recaudación se hizo por medio del llamamiento a los contribuyentes para que declarasen sus rentas globales, exigiéndoles al mismo tiempo el diez por ciento de ellas.

Sin embargo, esta tentativa resultó en un fracaso ante la respuesta evasiva de los contribuyentes al momento de declarar, provocando la recaudación de apenas poco más del 50% de lo que se esperaba. Este impuesto se abolió después de la paz de Amiens, en 1802 y fue restablecido entablada de nuevo la guerra con Napoleón, al siguiente año.

Respecto a Nicaragua, partiendo del fin de la dominación española en 1821, se conservó la figura del *Tributum capiti* que se había establecido a los indígenas durante la dominación de la Corona, el cual, apunta GUTIÉRREZ HURTADO⁴⁵², lo debían pagar los comprendidos en las edades de 18 a 55 años, y consistía en dos pesos pagaderos, uno a finales de junio y el otro a finales de diciembre de cada año.

⁴⁵¹ FLORES, Enrique; *Impuesto Sobre la Renta y lo Contencioso Administrativo*, EDUCA, San José, pág. 67-68.

⁴⁵² Vid, GUTIÉRREZ HURTADO, Manuel; *Introducción al estudio del Derecho tributario*, La Universal, 2^{da} ed., Managua, 2004, pág. 108-109.

Sin embargo, como un dato más concreto, IGNACIO FONSECA⁴⁵³ señala que en el primer plan de arbitrios propuesto en febrero 28 de 1814 y aprobado en abril 15 del mismo año, fueron aprobados, entre varios otros, el 1% sobre sus haberes a los pudientes, por algún tiempo (anual) y una contribución anual de parte de los empleados públicos. Mientras en países como Alemania, Francia e Inglaterra se llevaba a cabo una lucha por parte de los economistas de renombre, por establecer y perfeccionar porcentajes sobre los haberes de los pudientes no por algún tiempo, sino, como impuesto fijo.

3.2. CONCEPTO DE RENTA

Antes que nada, es menester notar que sobre la renta existe harta literatura, se han escrito centenares de libros y miles de páginas, donde ya sea la *renta*, *renda*, *reddito*, *revenue*, *einkommen* o *income* (entre otros), pretende llegar a un concepto comúnmente aceptado. Tanto así que si contemplamos la Teoría económica, la Economía financiera y el Derecho financiero, el concepto de renta es de los más antiguos que pueden considerarse.

De esta manera, GARCÍA AÑOVEROS⁴⁵⁴ define a la renta en sentido estricto, en teoría económica, como renta diferencial o *ricardiana* (aunque extendida a todos los factores de producción y no solo a la tierra, como hacía Ricardo), es decir, la retribución adicional que reciben los factores de producción. Así mismo, en otro sentido, y dentro de la teoría económica de la distribución, es renta la retribución neta de cualquier factor de producción inserto en el proceso productivo; por ello puede hablarse de rentas del trabajo (sueldos y salarios), rentas del capital (dividendos e intereses) y rentas mixtas (beneficios de la actividad comercial, industrial o profesional).

⁴⁵³ En *Apuntes Historico-Geograficos del Departamento de Managua*, Vid, GUTIÉRREZ HURTADO, Manuel; *Introducción al estudio del Derecho tributario*, La Universal, 2^{da} ed., Managua, 2004, pág. 109.

⁴⁵⁴ Vid, GARCÍA AÑOVEROS, Jaime; *El impuesto general sobre la renta de las personas físicas*, Cívitas, 1^{ra} ed., Madrid, 1977 pág. 23.

No obstante partiendo de una perspectiva meramente jurídica, que, dicho sea de paso, inevitablemente se verá influenciada por las ciencias económicas, podemos acudir a nuestra Ley de Equidad Fiscal para hacernos de un concepto jurídico de renta.

Así, el artículo 5 de dicha Ley dispone: *“Renta. La renta bruta comprende todos los ingresos recibidos y los devengados por el contribuyente durante el año gravable, en forma periódica, eventual u ocasional, sean éstos en dinero efectivo, bienes y compensaciones provenientes de ventas, rentas o utilidades, originados por la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, prestación de servicios, arriendos, subarriendos, trabajos, salarios y demás pagos que se hagan por razón del cargo, actividades remuneradas de cualquier índole, ganancias o beneficios producidos por bienes muebles o inmuebles, ganancias de capital y los demás ingresos de cualquier naturaleza que provengan de causas que no estuviesen expresamente exentas en esta ley”*.

De la lectura de este artículo, primero que nada, podemos apreciar como nuestro Derecho positivo vincula directamente el concepto de renta (particularmente renta bruta) a un sujeto poseedor de ella (contribuyente). Pues de su literalidad se sustrae como tal: *“todo tipo de ingreso recibido o devengado por el contribuyente”*.

Por otro lado podemos ver como este concepto no establece límites respecto a su frecuencia⁴⁵⁵, forma⁴⁵⁶, origen⁴⁵⁷ y naturaleza. Tanto así que, a pesar de la amplitud del concepto que nos ofrece el artículo 5, el siguiente artículo (6)

⁴⁵⁵ Durante el año gravable, en forma periódica, eventual u ocasional.

⁴⁵⁶ Sean éstos en dinero efectivo, bienes y compensaciones.

⁴⁵⁷ Origen entendido como la actividad de la cual provienen: Ventas, rentas o utilidades, originados por la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, prestación de servicios, arriendos, subarriendos, trabajos, salarios y demás pagos que se hagan por razón del cargo, actividades remuneradas de cualquier índole, ganancias o beneficios producidos por bienes muebles o inmuebles, ganancias de capital y los demás ingresos de cualquier naturaleza que provengan de causas que no estuviesen expresamente exentas en esta ley.

especifica una serie de actividades y tráfico de bienes que constituirán renta ocasional.

Así, dicho artículo se lee: “*Renta ocasional. Será considerada como aumento de renta, la renta ocasional obtenida por la enajenación, permuta, remate, dación o adjudicación en pago, fideicomiso o cualquier otra forma legal de que se disponga de bienes muebles o inmuebles, acciones o participaciones de sociedades y derechos intangibles. También se considerarán como aumentos de renta, los beneficios provenientes de las herencias, los legados y las donaciones, así como de las loterías, los premios, las rifas y similares...*”

De forma tal que, en principio, nuestra ley entiende a todo tipo de ingreso, percibido y devengado por el contribuyente, como renta bruta. Con la salvedad de, siempre y cuando éstos “no estuviesen expresamente exentas⁴⁵⁸”.

Ahora bien, respecto a estas exenciones, llama la atención como el artículo 10 se refiere exclusivamente a sujetos exentos del pago del respectivo impuesto sobre la renta (IR). Pues, dicho artículo incluye entre los sujetos exentos, básicamente a aquellos que no persigan fines de lucro, entre los cuales encontramos: *las universidades, los centros de educación técnica superior y los centros de educación técnica vocacional; las instituciones artísticas, científicas, educativas y culturales, los sindicatos de trabajadores, los partidos políticos, los Cuerpos de Bomberos y la Cruz Roja Nicaragüense; los Entes públicos que actúen bajo Derecho público tales como los Poderes del Estado, ministerios, municipios, regiones autónomas, las comunidades indígenas, entes autónomos y descentralizados y demás organismos estatales, etc.*⁴⁵⁹.

⁴⁵⁸ Vid, parte *infine* del artículo 5 de la Ley No. 453, Ley de equidad fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

⁴⁵⁹ Vid, artículo 10 de la Ley No. 453, Ley de equidad fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003. A esto nos referiremos más adelante al tratar las exenciones del hecho imponible y el elemento subjetivo en los Impuestos sobre la Renta en Nicaragua.

Consideramos que este artículo responde a la parte *in fine* del artículo 5 de la Ley No. 453 (*de cualquier naturaleza que provengan de causas que no estuviesen expresamente exentas en esta ley*), pues analizando la subjetividad propia de las exenciones que dispone el artículo 10 de la ley, podemos ver que la renta que generasen estos sujetos bajo las causas dispuestas por tal artículo, se destacan en gran medida, entre el resto de *causas* que se pudiesen considerar.

Cosa distinta de lo que sucede con el artículo 11, donde teniendo presente la amplia definición de renta bruta que, tal y como vimos, incluye todo tipo de ingreso percibido y devengado por el contribuyente, el artículo 11, por sí solo, excluye ciertos ingresos de la categoría de renta al disponer que “*no se comprenderán como ingresos constitutivos de renta (...) los premios de la Lotería Nacional, excepto aquellos superiores a los cincuenta mil Córdobas; el décimo tercer mes o “aguinaldo”; los intereses que devenguen los créditos otorgados por instituciones crediticias internacionales y agencias o instituciones de desarrollo de gobiernos extranjeros; los intereses que devenguen los préstamos otorgados al Estado y sus instituciones, por bancos o instituciones privadas extranjeras; los premios de juegos, tales como rifas, sorteos y similares, y ganancias de apuestas, menores o iguales a los veinticinco mil córdobas (C\$ 25,000.00), tanto en dinero como en especie; entre otros*”⁴⁶⁰.

Finalmente, como parte de la conceptualización legal de renta, debemos subrayar como la Ley de Equidad Fiscal atribuye su contenido al *contribuyente* como titular de ésta. Ahora bien, estamos claros que aún no hemos abordado el concepto de contribuyente (por éste formar parte del elemento subjetivo del hecho imponible que estudiaremos líneas abajo), pero independientemente de ello, por exclusión,

⁴⁶⁰ A ellos nos referiremos en mayor medida al tratar los supuestos de no sujeción y el elemento objetivo de los tipos de Impuesto sobre la Renta en Nicaragua.

podemos inferir de la ley que, los ingresos percibidos por otra persona distinta del contribuyente no podrán ser considerados legalmente como renta.

Pues, tal y como hemos visto, el artículo 5 de dicha ley dispone que “*la renta bruta comprende todos los ingresos recibidos y los devengados por el contribuyente durante el año gravable...*”. Asimismo, su artículo 20 se lee “*...se entiende por renta neta, la renta bruta del contribuyente menos las deducciones autorizadas por esta Ley*”.

Con lo cual, conjuntamente al análisis subjetivo de la renta (respecto al contribuyente), debemos realizar un análisis objetivo de los ingresos para determinar si es constitutivo de renta, donde nos podemos auxiliar incluso del artículo 7 del Reglamento a la Ley de Equidad Fiscal, el cual dispone: “*Para los efectos del artículo 5 de la Ley, se entenderá lo siguiente:*

1. *Ingresos recibidos, los percibidos o pagados.*
2. *Ingresos devengados, los realizados pero no pagados.*
3. *Ingresos periódicos, los provenientes del giro normal del negocio o actividad mercantil.*
4. *Ingresos eventuales u ocasionales, los provenientes de actividades fuera del giro normal del negocio.*
5. *Ingresos en bienes, los percibidos o devengados en especie.*
6. *Ingresos por compensaciones, los percibidos o devengados en adición a los sueldos o salarios, tales como el uso gratuito de vehículos, casa de habitación, emolumentos, estipendios, retribuciones, gratificaciones, incentivos, depreciación de vehículo, gastos de representación, uso de tarjeta de crédito o viáticos fijos, no sujetos a rendición de cuenta, y los demás ingresos sujetos al IR.*

Por ingresos en razón del cargo, los sueldos, salarios, complementos salariales, dietas, honorarios, comisiones, y demás ingresos sujetos al IR”.

Pero además de este análisis objetivo, debemos realizar otro subjetivo donde si el sujeto titular de estos ingresos no constituye un auténtico contribuyente de acuerdo a lo que estudiaremos líneas abajo, dicho ingreso percibido no podrá ser definido como renta.

3.3. DEFINICIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Dicho esto, apreciamos como nuestro Código es claro al establecer que no será renta todo tipo de ingreso, sino que, solo parte de éstos constituirán verdadera renta, la cual a su vez estará gravada por un impuesto. En palabras más simples: toda la renta será gravada con el pago de un tributo, así mismo, toda renta será ingreso percibido o devengado, pero no todo ingreso percibido o devengado constituirá renta⁴⁶¹.

De todo lo que llevamos hasta ahora escrito, podemos sustraer una síntesis conceptual del Impuesto sobre la Renta. Para ello, primero que nada debemos considerar las características propias de su género (el tributo), e incluso lo que podríamos llamar como su especie (el impuesto), como integradas dentro de la categoría impositiva en cuestión.

Sin embargo, si nos limitamos solo a esto incurriríamos en reproducir las notas delimitadoras del tributo o impuesto atribuyéndoselas en particular al Impuesto sobre la Renta. En tal sentido, resulta evidente que el IR, como categoría tributaria, consiste en una prestación pecuniaria, establecido por ley, para el sufragio del gasto público de forma general⁴⁶² (carácter contributivo).

⁴⁶¹ Ya sea por aspectos subjetivos (artículo 10 de la Ley No. 453) u objetivos (artículo 11 de la Ley No. 453)

⁴⁶² Por tratarse de un impuesto, es decir, un tributo sin contraprestación.

Pero nuestra tarea consiste entonces en particularizar estas características generales de su género, como por ejemplo el especificar que, en nuestro Derecho positivo, es la Ley de Equidad Fiscal la que lo establece y exige su cumplimiento. Así volvemos al artículo 3 de dicha ley que establece: “*Créase el Impuesto sobre la Renta, en adelante denominado IR, sobre toda renta neta de fuente nicaragüense obtenida por personas, cualquiera que sea su nacionalidad, domicilio o residencia, inclusive si el bien o el servicio se paga fuera de Nicaragua*”⁴⁶³.

Sin embargo, tal y como podemos apreciar, la ley no nos ofrece un verdadero concepto de IR. Mas, siendo éste un impuesto que viene a gravar la renta, operando en razón de ésta, podemos hacernos de un concepto de IR tomando en consideración el contenido de la renta junto con aquellas características generales de su especie (los impuestos).

Por tal motivo, partiendo del mismo artículo 3 antes citado, al aplicarse el impuesto sobre la renta neta⁴⁶⁴ de fuente nicaragüense, podemos sustraer el carácter *nacional* del IR aplicable en todo el territorio del país; así mismo, al gravar la renta, cuyo concepto tal y como vimos se encuentra directamente vinculado a un sujeto (el contribuyente) atribuimos un carácter *directo* al IR, a la vez que, suponemos una naturaleza personal del mismo.

No obstante, para un análisis más detallado resulta oportuno el dedicarnos al estudio de sus características, las cuales nos ofrecerán una noción de su propia definición, pues, tal y como apuntábamos líneas arriba, consideramos que la tarea conceptualizadora, en simples términos se traduce en exponer de manera

⁴⁶³ Artículo 3 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

⁴⁶⁴ Mucho ojo que decimos esto en base al artículo 3 que introduce éste tipo impositivo, pero tal y como veremos líneas adelante, el Impuesto sobre la Renta Neta, no constituye más que un tipo de IR.

espontánea y coherente las distintas características que concurren bajo un mismo término.

3.4. CARACTERÍSTICAS

Antes que nada hay que aclarar que dentro del Impuesto sobre la Renta existen diversos tipos, lo cual provoca que ciertas características varíen de uno a otro en dependencia del tipo que se trate. Sin embargo, existen otras que se mantienen uniformes a la generalidad de ellas, de entre las cuales podemos mencionar las siguientes:

3.4.1. Directo

Atendiendo a las notas que diferencian a los impuestos directos de aquellos indirectos, señalábamos que en el ámbito de los estudios económicos se ha generalizado la idea de que impuestos directos son los que gravan la renta o el patrimonio de una persona, mientras que impuestos indirectos son aquellos que gravan el empleo o gasto de esa renta y el tráfico patrimonial.

Más, al pasar dicha distinción al terreno jurídico, pese a no ser pocos los autores que critican su fundamentación desde un punto de vista jurídico, se está medianamente de acuerdo en que los directos se aplican en función de la renta o un patrimonio, mientras que, en contraposición a éstos, se entenderán como impuestos indirectos aquellos que se basan en un índice indirecto de manifestación de riqueza, como lo es el consumo.

Con ello, al referirnos al Impuesto sobre la Renta, irrefutablemente estamos haciendo alusión a un impuesto que, por su misma estructura, está pensado en gravar directamente la riqueza imponible del contribuyente; esa que nuestra ley

denomina renta⁴⁶⁵, y que busca respetar los índices de capacidad contributiva que manifiesta, directamente, el contribuyente.

3.4.2. Personal

Siempre sobre la misma línea, resulta evidente que el Impuesto sobre la Renta, tal y como indica su misma denominación, grava la renta, cuyo concepto legal, a como pudimos apreciar, se encuentra vinculado a un sujeto (al contribuyente).

En otras palabras, enfocados en que el IR es un impuesto que grava la renta, ya al estar su materia gravada (renta) vinculada legalmente a un sujeto pasivo, particularmente el contribuyente; Atendiendo a la misma naturaleza de la materia imponible sobre el cual recae el impuesto, podemos afirmar, sin temor a equivocarnos que el impuesto sobre la renta consiste en un *impuesto personal*.

De tal manera que, recordando los artículos 5 y 20 de la ley de equidad fiscal “*la renta bruta comprende todos los ingresos recibidos y los devengados por el contribuyente durante el año gravable...*”, y renta neta será “*la renta bruta del contribuyente menos las deducciones autorizadas por esta Ley*”.

Estas disposiciones obligan que para existir un verdadero IR, dentro del hecho imponible no solo se hará un análisis objetivo de la riqueza a gravar, sino que también se deberán tener en cuenta las particularidades de quien es llamado a satisfacer la obligación tributaria, y se le atribuya con ello, el carácter de contribuyente.

No obstante, reconocemos que hacer tal afirmación resulta un poco atrevido pues, los sistemas normativos tributarios admiten, perfectamente, el establecimiento de impuestos sobre la renta (parciales) que graven patrimonio susceptible de generar

⁴⁶⁵ Sea ésta neta o bruta, tal y como veremos.

renta como manifestaciones de capacidad contributiva. De tal forma que, de ser el caso, se podrá considerar a este impuesto sobre la renta que grava el patrimonio, como un impuesto real y no personal, lo cual resultaría discutible.

3.4.3. Nacional

Tal y como adelantábamos, por cuanto el IR contempla y abarca todas las rentas de origen nicaragüense (obtenida por personas, cualquiera que sea su nacionalidad, domicilio o residencia, inclusive si el bien o el servicio se paga fuera de Nicaragua), entendida como tal, aquella que *“se deriva de bienes o activos existentes en el país; de servicios prestados a personas en el territorio nacional, aún cuando el que brinde el servicio no haya tenido presencia física; o de negocios llevados a cabo o que surtan efectos en la República de Nicaragua, sea cual fuere el lugar donde se percibe dicha renta”*⁴⁶⁶; Nos es posible afirmar que el IR constituye un impuesto de carácter nacional.

3.4.4. Progresivo⁴⁶⁷

Respecto a este punto, consideramos valiosas las observaciones hechas por PONTE MESTRES, quien aclara que por progresividad no debemos entender la mera presencia y aplicación de una escala de tipos impositivos gradualmente más elevados a medida que aumenta la renta, concebida dicha escala por estratos o niveles cuantitativos de manera que a estratos más elevados se aplican tipos impositivos mayores.

Sino que, se entiende al impuesto sobre la renta como un impuesto progresivo que requiere, por una parte, que la detracción de cuotas compense, en altos estratos de renta, la reducida sensibilidad que produciría esa detracción en comparación a

⁴⁶⁶ Vid, artículo 4 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

⁴⁶⁷ PONT MESTRES, Magín; *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Cívitas, 5^{ta} ed., Madrid, pág. 36-37.

rentas bajas, si no se fijasen mayores cuantías a pagar, y, por otra, que las rentas bajas o de *uso no discrecional*, en términos del Informe Carter, no se graven o lo hagan mínimamente⁴⁶⁸.

Con ello, la progresividad de los tipos de gravamen apoya y coadyuva a la progresividad del tributo, es decir, genera y transmite progresividad, cuando existe adecuación entre la escala y los estratos de renta, deducida esa adecuación de la propia realidad en cuanto a niveles generalizados de renta percibidos por los contribuyentes. De donde, la progresividad del tributo y con ella, la de todo un sistema tributario, no depende solo de las escalas de tipos impositivos progresivos, sino, básicamente, de la adecuación de las normas tributarias a las características de la población en cuanto a capacidad económica, de suerte que esa adecuación haga posible la consecución de la progresividad pretendida, y por tanto, de la justicia tributaria anhelada.

Es precisamente en este sentido que consideramos el impuesto sobre la renta es un tipo impositivo que a su vez, trasmite progresividad al sistema tributario. Por cuanto, por una parte, contiene un escalado de tipos progresivos conectados con unas bases imponibles estratificadas que pretenden adecuarse al realismo⁴⁶⁹, y, por otra, la normativa del tributo es, en este sentido, coherente, en términos generales, con la realidad.

3.4.5. Cuota Variable

Como consecuencia de la progresividad con la que fue ideado el Impuesto sobre la Renta para la consecución de la justicia tributaria, tal y como veremos, la cuota del IR será variable (en contraposición a aquellas cuotas fijas), respetando los índices de capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

⁴⁶⁸ He aquí el mínimo no imponible al que hacíamos breve alusión líneas arriba.

⁴⁶⁹ Pues consideramos no lo logran al no respetar un verdadero mínimo vital de existencia que respete al menos el costo de la canasta básica en Nicaragua

Esto nos lleva a RAMALLO MASSANET⁴⁷⁰ quien nos aclara que no se puede confundir la catalogación de un tributo como fijo o variable por la sencillez o complejidad en la determinación de la cuota tributaria y, mucho menos, con la tradicional y vieja distinción entre tributos no precisados de liquidación (o directamente recaudables, *Nichtsveranlagungssteuer*) y tributos liquidables (o indirectamente recaudables, *Veranlagungssteuer*)⁴⁷¹. Sino más bien, solo estaremos ante un tributo fijo cuando la ley señale un hecho imponible específico como hipótesis y una cantidad pecuniaria a pagar como consecuencia jurídica o mandato, es decir, cuando, precisamente, no sean necesarios o no existan los *elementos cuantitativos de la prestación tributaria*, puesto que tal prestación ha sido ya total y previamente configurada por la voluntad de la ley⁴⁷².

Estaremos, por el contrario, continúa el jurista español, ante un tributo variable siempre que la ley señale para un hecho imponible una consecuencia jurídica indeterminada en su cuantía, pero ofreciendo a cambio el criterio de determinabilidad. Criterio que está constituido por dos elementos: base y tipo de gravamen. La distinción entre cuota fija y cuota variable depende, en primer lugar, por tanto, del modo como la ley instrumente la cuantía de la prestación.

Y, de esta manera, veremos como en el caso del Impuesto sobre la Renta los modos de cuantificación y pago de la obligación tributaria se encuentran estructurados bajo la instrumentalización de herramientas jurídicas como la base imponible y el tipo de gravamen que permiten su cálculo.

⁴⁷⁰ RAMALLO MASSANET, Juan; Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria, Revista Española de Derecho Financiero, Nº 20, Madrid, 1978.

⁴⁷¹ Distinción básica para la doctrina en Otto MAYER y Hans NAWIASKY.

⁴⁷² Ejemplo claro de ello es el Impuesto de Timbres Fiscales que solo establece mediante ley un listado de tarifas sin necesidad de una cuantificación. *Vid.* artículo 98 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

3.4.6. Periódico

Atendiendo a la temporalidad de su hecho imponible el Impuesto sobre la Renta constituye una imposición periódica que fija al año gravable, como aspecto temporal de su hecho generador⁴⁷³, sin perder de vista otros tipos de Impuesto sobre la Renta en los cuales dicho periodo varía y estudiaremos más adelante.

Ello se desprende del mismo artículo 5 de la Ley No. 453 al establecer que *“la renta bruta comprende todos los ingresos recibidos y los devengados por el contribuyente durante el año gravable”*, que posteriormente el artículo 67 de su reglamento define como *“el período fiscal ordinario comprendido entre el 1 de julio de un año y el 30 de junio del año inmediato subsiguiente”*.

Con lo cual el cumplimiento del hecho imponible del IR se proyecta durante un plazo de tiempo dilatado que va del 1 de julio al 30 de junio del siguiente año, siendo hasta este momento (en el cual concluye el periodo fijado) que se tendrá como realizado el hecho imponible, y con ello, el nacimiento de la obligación tributaria.

3.5. TIPOS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN NICARAGUA

Reconocemos que puede resultar confuso el hablar de tipos de Impuesto sobre la Renta, siendo que todos se ubican dentro de una misma categoría impositiva (el IR) y gravan la misma manifestación de riqueza (renta) como objeto del tributo. Sin embargo, tal y como podremos observar, al momento de tratar cada uno de los elementos del IR, no solo existen, en cada caso, las evidentes variaciones respecto a la cuantificación y pago de la obligación tributaria, sino que su diversidad radica desde el hecho imponible, elemento constitutivo de la propia obligación. De tal forma que, al existir diferencias en cada tipo de IR que se

⁴⁷³ Sobre esto nos referiremos en mayor detalle al tratar el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible en el próximo capítulo.

remontan al hecho generador del tributo, sería incorrecto el pretender explicar las variaciones de Impuesto sobre la Renta, que contempla nuestra legislación, como meros medios de cómputo y/o pago del IR.

No está de más aclarar que, no obstante resulta un poco inapropiado el tratar, de forma exclusiva, a la obligación tributaria principal, sustraída de la propia relación jurídico-tributaria donde coinciden ésta y las demás obligaciones que nacen en su entorno, (donde a su vez, se ven involucrados por disposición de la norma tributaria, diversos sujetos que hacen posible la realización de dicha obligación principal); atendiendo al tema a desarrollar que nos hemos propuesto, nos vemos obligados a ello, para así, evitar desviarnos de la discusión que nos compete.

En este sentido, dejaremos fuera de nuestro estudio aquellas obligaciones respecto a anticipos, retenciones y demás formas de pago del IR, que dicho sea de paso, cuentan con una base imponible (para su cuantificación) distinta de aquella aplicable a la obligación principal. Es por ello que, a pesar de no ser pocas las diferencias respecto a estos modos de pago en cada uno de los tipos de IR que trataremos a continuación, desde ya advertimos al lector, de no esperar encontrar su tratamiento en el presente estudio, por trascender de los límites que nos hemos pre-establecido.

Hecha esta aclaración podemos afirmar sin duda alguna que en Nicaragua existen, al menos, dos tipos de Impuesto sobre la Renta, a saber: *Impuesto sobre la Renta Neta (que también denominaremos como IRN)*⁴⁷⁴ e *Impuesto sobre la Renta Bruta (que se establece como un Pago Mínimo Definitivo del IR y el presente trabajo también denominaremos como IRB)*⁴⁷⁵.

⁴⁷⁴ Artículo 3 y ss. de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

⁴⁷⁵ Artículo 27 y ss. de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

Sin embargo, nuestro ordenamiento contempla un tercer tipo impositivo, creado por el artículo 16 de la Ley No. 528, Ley De Reformas y Adiciones a La Ley 453, Ley De Equidad Fiscal, publicada en la “La Gaceta” No. 104 del 32 de mayo del 2005. En ese sentido, dicha reforma a la Ley de Equidad Fiscal introduce un tercer impuesto denominado *Impuesto por Explotación a las Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego*, que, a pesar de su nombre propio, al fin de cuentas, según estudiaremos, busca gravar el mismo objeto del IRN y el IRB, esto es: la renta. Ahora bien, ¿cómo coexisten tres tipos de impuestos que tengan por objeto la renta? ¿Significa esto que se incurre en supuestos de doble imposición?

La ley viene estableciendo estos tipos de IR, desde un ámbito general a uno más especializado y particularizado. Con ello, según estudiaremos en su momento, el Impuesto sobre la Renta Neta establece un amplio hecho generador para dar nacimiento a la obligación; el Impuestos sobre la Renta Bruta se muestra un poco más limitado respecto a su hecho imponible; y finalmente el Impuesto por Explotación a las Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego reduce aún más dicho presupuesto (principalmente el elemento objetivo, según estudiaremos líneas abajo).

Ahora bien, esta mecánica hace que, necesariamente, un mismo sujeto pueda incurrir en dos o más tipos de Impuesto sobre la Renta. Para ello, la ley prevé que en caso que el contribuyente incurra en el hecho imponible del IRN y el IRB, el pago “*el pago del IR será igual al monto mayor que resulte de comparar el pago mínimo definitivo, aplicado de acuerdo al cálculo al que se refiere el artículo 28 de esta Ley, con el IR anual, determinado conforme a lo establecido en los artículos 20 y 21 de la presente Ley*”⁴⁷⁶. En otras palabras, el sujeto pasivo que incurra en ambos presupuestos de hecho deberá computar la obligación de acuerdo al IRN e IRB, y solo pagar el IR, en razón de aquel que arroje un monto mayor.

⁴⁷⁶ Artículo 31 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

Pero, ¿qué sucede entonces con el Impuesto por Explotación a las Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego? Pues, el inciso c) del artículo 16 de la Ley No. 528 solamente nos dice que “*el impuesto aquí creado será registrado como pago mínimo obligatorio a cuenta del IR anual*”⁴⁷⁷. Con lo cual el artículo 30 del Decreto Ejecutivo No. 93-2009, Reglamento de la Ley No. 712, Ley De Reformas Y Adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal, y de Modificaciones al Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y sus Reformas, publicado en La Gaceta No. 244 del 30 de Diciembre del 2009 nos ofrece una solución.

De acuerdo a este artículo, el pago mensual de éste impuesto “se comparará con el anticipo mensual del 1% (uno por ciento) de pago mínimo definitivo establecido en el artículo 28 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, debiendo enterarse como pago mínimo definitivo mensual el mayor que resulte de esta comparación”. Con lo cual, en definitiva, siempre que se incurra en más de uno de los tipos de Impuesto sobre la Renta que trataremos en presente estudio, se computarán éstos, de acuerdo a sus propios elementos, y se pagará el IR en razón del más alto.

Sin embargo, no dejamos de tener nuestras reservas sobre este último *tipo de IR*, respecto a considerarle como tal. Pues, según podremos apreciar con el análisis de cada uno de los elementos del tributo, las disparidades entre el Impuesto por Explotación a las Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego y los otros dos tipos de IR (IRN e IRB) son muchas.

⁴⁷⁷ Inciso c) del artículo 16 de la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 104 del 31 de Mayo del 2005.

Consideramos que este impuesto, por su estructura y naturaleza, perfectamente podría ser considerado como un tipo impositivo independiente, pues se aparta, en gran medida, de los otros dos tipos de IR. Dentro de las notas diferenciadoras podemos adelantar que es un impuesto cuyo hecho y base imponible no están precisamente configurados en razón de la renta; además de ello se trata de un impuesto mensual, lo que implica que en un año, mientras en el caso del IRN y el IRB se incurre en un hecho generador, en el caso del el Impuesto por Explotación a las Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego se habrá incurrido en 12 hechos generadores distintos; entre otras discrepancias que estudiaremos en cada elemento que le compone.

Apegándonos a la literalidad de la redacción de la ley, consideramos que, una cosa será el *registrar su pago como pago mínimo obligatorio a cuenta del IR anual*, tal y como dispone el artículo 16 de la ley No. 528, Ley de reformas y adiciones a la ley 453, y reformado por el artículo 14 de la de la ley no. 712. Y otra muy distinta afirmar que éste constituye una especie del Impuesto sobre la Renta. Además de ello, si analizamos el inciso d) del artículo en cuestión, veremos como la ley se expresa claramente respecto al presente impuesto como un tipo impositivo ajeno al IR al establecer: *“aparte de lo dispuesto en este artículo, las empresas sujetas a este impuesto liquidarán su IR anual conforme al Artículo 28 de la Ley de Equidad Fiscal”*.

Siguiendo con el discurso, atendiendo a la sistemática de la ley, este impuesto no se encuentra regulado propiamente en el título II de la Ley de Equidad Fiscal, que norma lo concerniente al IR, y donde encontramos establecidos los otros dos tipos (IRN e IRB). Es más, ni siquiera podemos afirmar que dicho artículo fue adicionado a la Ley de Equidad Fiscal ya que el artículo 16 de la Ley No. 528 a dispone expresamente *“Créase el mensual a los casinos, empresas de juego de azar y aquellos cuyo objeto es la explotación técnico comercial de máquinas tragamonedas y mesas de juego existentes en los mismos...”*. Con lo cual, en

ningún momento hace alusión a “adiciónese un nuevo artículo “x” y córrase la numeración...” o cualquier otra mecánica que pueda emplear el legislador para introducir elementos nuevos a una ley objeto de reforma. Con lo cual, pese a que la Ley No. 528, lleva por nombre el de “*Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal*” dicho impuesto jamás es incorporado a dicha Ley No. 453.

Esto mismo se reafirma con la aprobación de la Ley No. 712, la cual viene a reformar a la Ley de Equidad Fiscal y al Impuesto por Explotación a las Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego creado por la Ley No. 528. Con lo cual, si dicho artículo hubiese sido incorporado a la Ley de Equidad Fiscal, la nueva reforma (Ley No. 712) no tendría necesidad de reformar una reforma, sino que, se dirigiría directamente a la ley principal. Sin embargo, ello no sucede en el caso de la Ley No. 712, pues esta se titula “Ley de reformas y adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, *Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal*”, y el artículo 14 que reforma dicho Impuesto por Explotación a las Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego dispone lo hace en referencia a la Ley No. 528⁴⁷⁸ “

En definitiva, consideramos discutible el entender al Impuesto por Explotación a las Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego como un tipo de IR; o bien, entender a éste como una simple ficción jurídica que pretende por medio del inciso c) del artículo 16 de la Ley No. 528⁴⁷⁹ y el artículo 30 del Decreto No. 93-2009⁴⁸⁰,

⁴⁷⁸ El cual se lee: “*Refórmese los literales a) y b) del artículo 16 de la Ley No. 528, “Ley de Reformas y Adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal” publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 104 del 31 de mayo del 2005. El artículo ya reformado se leerá así...”* Vid, artículo 14 de la Ley No. 712, Ley de reformas y adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 241 del 21 de Diciembre del 2009.

⁴⁷⁹ “*el impuesto aquí creado será registrado como pago mínimo obligatorio a cuenta del IR anual*” Vid, inciso c) del artículo 16 de la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 104 del 31 de Mayo del 2005.

⁴⁸⁰ “El pago del impuesto mensual, se comparará con el anticipo mensual del 1% (uno por ciento) de pago mínimo definitivo establecido en el artículo 28 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, debiendo enterarse como pago mínimo definitivo mensual el mayor que resulte de esta comparación” Vid, artículo 30 del Decreto Ejecutivo No. 93-2009, Reglamento de la Ley No. 712, “Ley De Reformas Y Adiciones a la Ley No. 453,

evitar supuestos de doble imposición que incurran en gravar con dos tipos impositivos distintos, una misma manifestación de capacidad contributiva⁴⁸¹.

No obstante, todas estas dificultades que llevarían el considerar al Impuesto por Explotación a las Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego un tipo más de IR, somos de la opinión que la verdadera intención del legislador, a pesar de la desafortunada técnica legislativa, era la de configurar a este impuesto como un tipo más de IR.

Con todo ello, al estudiar los elementos del Impuesto sobre la Renta, entenderemos a éste, según nuestra legislación, como compuesto por tres tipos:

- Impuesto sobre la Renta Neta
- Impuesto sobre la Renta Bruta (Pago Mínimo Definitivo del IR)
- Impuesto por Explotación a las Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego

Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal," y de Modificaciones al Decreto No. 46-2003, "Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal" y sus Reformas, publicado en La Gaceta No. 244 del 30 de Diciembre del 2009.

⁴⁸¹ En otras palabras, que dichas disposiciones se funda en los mismos motivos que llevan al artículo 36 de la Ley de Equidad Fiscal a disponer que *"el IVA no formará parte de su misma base imponible, y no será considerado ingreso a los efectos del Impuesto sobre la Renta o tributos de carácter municipal"*; o bien, artículo 50 numeral 1) a establecer *"...también se entenderá por enajenación: 1) Las donaciones cuando éstas no fueren deducibles del Impuesto sobre la Renta"*. Con la salvedad que, en esta ocasión no se limita a excluir la materia gravada por IR de su base imponible, sino que, crea toda una ficción jurídica como si se estuviese pagando IR, con lo cual, estas otras disposiciones como la del IVA antes referida, o al artículo 72, respecto al Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) no tendrán que hacer alusión a un nuevo impuesto que ya grava esta materia, por ser considera como IR, sin que verdaderamente lo sea.



CAPÍTULO V

**EL HECHO IMPONIBLE Y SU
REGULACIÓN RESPECTO AL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN
NICARAGUA**

CAPÍTULO V: EL HECHO IMPONIBLE Y SU REGULACIÓN RESPECTO AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN NICARAGUA.

1. Introducción

Cabe destacar que la estructura, generalmente, de todo tipo tributario viene constituida por cuatro elementos fundamentales a saber: hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen y cuota. Siendo así, el impuesto sobre la renta, siendo un tipo impositivo, más, dentro del amplio genero de los tributos, no constituye una excepción.

Podemos afirmar sin temor a equivocarnos, que el hecho imponible representa el concepto fundamental en la estructura del tributo, pues, tal y como podremos apreciar mientras avancemos en el estudio de cada uno de ellos, todos se encuentran estrechamente relacionados como una cadena continua donde uno es presupuesto necesario para la existencia del otro tomando como referencia lo dispuesto por el que le antecede y aportando las pautas para su sucesivo. En otras palabras, sin la existencia de un hecho imponible no existirá obligación tributarias, y por ende, ningún otro elemento del tributo.

Dicho esto, con lo que llevamos estudiado hasta este punto, podemos entender al Impuesto sobre la Renta como una imposición jurídica de carácter directo, personal, nacional, progresivo, de cuota variable y periódico que obliga al contribuyente al pago de una prestación tributaria a favor del Estado. No obstante, esta prestación nace precisamente del incurrir en ciertos hechos legalmente

tipificados, como situación base que determinan el nacimiento de la obligación tributaria. Es precisamente este presupuesto legal, el que muchas veces hemos referido como hecho imponible, que genera el nacimiento de dicha obligación.

Con todo lo hasta aquí analizado, se deduce, con meridiana claridad, que toda renta de origen nicaragüense recibida y devengada por un sujeto (el contribuyente, sea persona natural o jurídica), constituye a éste, en la obligación de pagar el Impuesto sobre la Renta. Naturalmente, semejante afirmación generalizada contravendría los principios de justicia tributaria, por no considerar los índices de capacidad contributiva de estos sujetos llamados a satisfacer el impuesto, por lo cual la misma ley hace uso de instrumentos de Derecho tributario, a saber, sujetos exentos, supuestos de no sujeción, mínimos exentos y deducciones en la base o en la cuota, que buscan respetar (ya sea desde el hecho imponible, o los demás elementos cuantitativos) dicha justicia tributaria⁴⁸².

Por otro lado, cabe destacar que, primero que nada, se trata de un vínculo obligacional, donde evidentemente, tal y como hemos estudiado al analizar la relación jurídico-tributaria, se trata de una obligación bilateral donde los sujetos que intervienen cobran especial importancia. Y no solo esto, sino que aquí se trata de establecer el presupuesto que dará inicio a toda la relación jurídico-tributaria⁴⁸³, con lo cual, es necesario éste cuente con un fundamento acorde con los mismos principios de justicia tributaria que justifique la incidencia en el bolsillo del contribuyente para el sufragio de los gastos públicos. Siendo así, el sujeto activo se torna fundamental, no tanto como el Ente público encargado de la recaudación

⁴⁸² Sin embargo, tal y como veremos en su momento, estos instrumentos que procuran el respeto a dichos principios: o no son aplicables en casos que requieren de su empleo o son empleados incorrectamente por la misma ley, lo que provoca una vulneración a los mismos cimientos sobre los cuales se erige toda la disciplina del Derecho tributario, y con ella, a la aplicación del propio Impuesto sobre la Renta.

⁴⁸³ Atendiendo a las especificaciones ya hechas respecto al uso de este término con respecto al de obligación tributaria.

del mismo⁴⁸⁴, sino propiamente aquel a quien van destinados los rendimientos recaudados, es decir, el Estado.

Además de todo ello, es importante resaltar que los tipos de impuesto sobre la renta, que veníamos introduciendo en el capítulo anterior, deberán respetar los principios de justicia tributaria, gravando (como hecho generador) aquella manifestación de capacidad contributiva que permite nuestra constitución. Pues, tal y como señala GONZÁLEZ & LEJUENE⁴⁸⁵ “en Derecho tributario todo supuesto factico susceptible de ser asumido dentro de un presupuesto de hecho (hipótesis normativa) ha de ser revelador de capacidad contributiva, ha de ser idóneo para poner de manifiesto que la persona que se encuentre en una relación determinada con él, está en condición de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”.

Todos estos aspectos hacen necesario que dentro del hecho imponible, al considerarse la situación base que da nacimiento a la obligación tributaria, sean considerados conjuntamente el elemento objetivo (entiéndase como tal los aspectos material, espacial, temporal y cuantitativo) que darán origen a la obligación, y aquel elemento subjetivo que interviene en el hecho generador para determinar su natalicio. Sin perder de vista que, siendo nuestro propósito el de analizar los elementos constitutivos del tipo impositivo del Impuesto sobre la Renta, desde la doctrina y el Derecho positivo, es menester considerar cada una de las peculiaridades con que cuenta los tipos de IR reconocidos por nuestro ordenamiento jurídico.

⁴⁸⁴ Lo cual constituye básicamente parte del Derecho tributario procedimental, sin deslindarse completamente, como parte de esta disciplina.

⁴⁸⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto; *Derecho Tributario I*, 2^{da} ed., Plaza Universitaria Ediciones: Salamanca, 2000, pág. 192.

2. Nociones Generales

2.1. ACLARACIONES TERMINOLÓGICAS

Este concepto o categoría teórica recibe diferentes denominaciones, según la terminología dominante en la literatura y legislación de cada país. En Alemania se habla de presupuesto de hecho (*Tatbestand*)⁴⁸⁶, al igual que en Italia (*presupposto di fatto o fattispecie tributaria*)⁴⁸⁷; mientras que en Francia el término dominante es el de hecho generador (*fait générateur*)⁴⁸⁸. Sin embargo, en el caso de Nicaragua, nuestro Derecho optó en un principio por el término de *hecho generador*⁴⁸⁹, aunque, de unos años para acá, sin negar este término, las leyes tributarias han venido reconociendo conjuntamente el de *hecho imponible*⁴⁹⁰.

⁴⁸⁶ Cabe destacar que al respecto SÁINZ DE BUJANDA señala que el término ha sido traducido al castellano de muy diversas maneras, entre ellas: “situación de hecho”, “circunstancia de hecho” y “soporte factico”. Vid, SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. IV, Madrid, 1966, pág. 272-274.

⁴⁸⁷ Sin que por ello obviemos la terminología de ALLORIO, quien en su obra *Diritto processuale tributario*, que data de 1942, se refiere a la “*situazione-base dell'imposizione*”.

⁴⁸⁸ La paternidad de esta denominación posiblemente deba atribuirse a GASTON JEZE, quien la hizo famosa con un estudio monográfico publicado bajo el *Le fait générateur di l'impôt*; en SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. IV, Madrid, 1966, pág. 274.

⁴⁸⁹ Así, haciendo un breve recorrido por leyes tributarias en Nicaragua podemos encontrar alusión a este término en múltiples disposiciones como el artículo 2 del Decreto No. 243; Ley Creadora de la Dirección General de Ingreso DGI, publicado en La Gaceta, No. 144 del 29 de Junio de 1957; el artículo 4 del Decreto No. 1532, Ley de Impuesto Selectivo de Consumo, publicado en La Gaceta No. 249 de 27 de Diciembre de 1984; el artículo 1 del Decreto No. 68-2002, Regulación del Régimen Tributario a la Explotación de Maderas, publicado en La Gaceta No. 143 del 31 de Julio del 2002; el artículo 2 de la Ley No. 574, Ley de Creación del Tributo Especial para el Financiamiento del Fondo de Mantenimiento vial (T-FOMAV), publicada en La Gaceta No. 250 del 27 de Diciembre del 2005; y la aún vigente Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005 que se encuentra plagada por todo su articulado de tal término.

⁴⁹⁰ Vid, Ley No. 453, Ley de equidad fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003 y sus reformas.

Pero entonces, ante esta variedad de apelativos que hemos venido utilizando para hacer alusión al presente concepto, entiéndase como tales, presupuesto de hecho, situación base, hecho generador o hecho imponible, nos preguntamos cual resultaría más acertado. Retomando nuestro Derecho positivo que ha, tradicionalmente, optado por adoptar el término de *fato genador* (*hecho generador*) francés, es conocido en la doctrina que éste sugiere la idea de que tal hecho es necesario y suficiente para generar la obligación, cuando, tal y como pudimos apreciar al tratar el nacimiento de la relación jurídico-tributaria a pesar de resultar imprescindible para su nacimiento, marcando incluso este momento, éste presupuesto “no es un hecho jurídico perfecto, en sus efectos, por cuanto carece, en sí mismo, de la eficacia necesaria y suficiente para dotar a aquel crédito de todo el contenido jurídico que, como derecho subjetivo le corresponde⁴⁹¹”.

Dicho esto, ¿de dónde surge la reciente corriente legislativa de pasar de denominar al tradicionalmente conocido como *hecho generador* ahora como *hecho imponible*? Sobre este punto SÁINZ DE BUJANDA⁴⁹² señala que en la literatura argentina ha sido acuñada la expresión de *hecho imponible* que se ha difundido bastante en algunos pueblos de lengua española para designar al presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

Al respecto, nos continúa explicando el profesor español, es posible que la denominación de hecho imponible existiera ya en alguna obra anterior a la clásica monografía de DINO JARACH, aparecida precisamente bajo el expresado título en el año 1942; pero, en todo caso, es evidente que fue esta última obra la que dio, por así decirlo, el espaldarazo científico a la aludida denominación.

⁴⁹¹ Vid, PÉREZ de AYALA, José Luis; *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho Español*, DYKINSON, Madrid, 1997, págs. 136.

⁴⁹² SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. IV, Madrid, 1966, pág. 276.

Así, JARACH⁴⁹³ explica con claridad y sencillez las razones de la elección, manifestando: “Estoy dispuesto a reconocer que la expresión es, quizá, errónea, porque habla de hecho cuando muchas veces se trata de un conjunto de hechos o circunstancias de hecho; porque habla de *imponible*, y el adjetivo con la terminación *ble* indica una idea de posibilidad, cuando en realidad sabemos que es un conjunto de hecho que hace nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no es *imponible*, sino *impuesto*. Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no a gravamen. Está gravado. A pesar de sus imperfecciones es una terminología eficaz para entender lo que se quiere decir, y tiene la ventaja de tener cierta analogía con otra del Derecho penal que, estructuralmente, es muy parecida a la nuestra. En el Derecho penal se habla, en efecto, de hecho punible, donde el adjetivo *punible* es mucho más exacto que en Derecho tributario; allí no debe estar necesariamente sujeto al castigo, porque ello dependerá de la aplicación que haga el juez, mientras que en nuestra materia es ineludible la consecuencia jurídica del hecho, o sea, la obligación. Pero existe una analogía que permite adoptar las palabras *hecho imponible* en vez de *punible*. Esta terminología tiene otra ventaja: señala que este hecho o este conjunto de hechos definidos por la ley en todos sus aspectos, objetivos y subjetivos, constituyen (formalmente considerados desde el punto de vista de la obligación tributaria que va a nacer de ellos) un hecho y no un acto”.

Teniendo estas razones para justificar el término de hecho imponible, aducidas por JARACH, como acertadas y convincentes, nos sumamos a la doctrina mayoritaria que ha venido aceptando esta designación adoptada por el tributarista argentino. Con lo cual, cabe destacar que la expresión hecho imponible reconoce su contenido objetivo y subjetivo (que dicho sea de paso, abordaremos en el presente capítulo), determinando, de manera sintética, el presupuesto de hecho generador

⁴⁹³ Vid, JARACH, Dino; *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, 1957, Vol. I, págs. 175 y ss.; citado por SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. IV, Madrid, 1966, págs. 277-278.

de la obligación tributaria. Por otro lado, no podemos dejar fuera que en este mismo sentido el legislador nacional de hoy en día ha venido prefiriendo adoptar éste mismo término para referirse a la noción jurídica en cuestión.

2.2. CONCEPTO

En este sentido nuestro Código Tributario entiende como hecho generador al *“presupuesto establecido en la ley para determinar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”⁴⁹⁴*. No obstante, es menester aclarar que el hecho imponible consiste en un supuesto factico de la realidad social que es adoptado por la norma jurídico-tributario como un supuesto legal para pasar a ser un hecho jurídico generador de la obligación jurídico-tributaria. De tal forma que, consiste éste, en determinar las manifestaciones de riqueza. El hecho imponible, entonces, señala un hecho de la realidad social de naturaleza económica susceptible de ser considerado como un hecho generador de la obligación.

Con ello, tal y como apunta CALVO ORTEGA⁴⁹⁵, la estructura del hecho imponible es fijada libremente por la ley. Puede incorporar y tipificar cualquiera de las manifestaciones generales o parciales de capacidad económica (renta, patrimonio, consumo o gasto) y hacerlo, además, de manera diversa. Puede ser un hecho o con un plazo de tiempo determinado (p. ej., un año natural). Puede ser realizado en el territorio del Estado o fuera de él, si el poder tributario de que se trate tiene legitimación para gravar hechos realizados en otro territorio. En resumen, la estructura a que nos referimos puede ser muy diversa aunque siempre tiene el mismo núcleo: una manifestación concreta de capacidad económica con una determinación temporal y territorial precisas.

⁴⁹⁴ Artículo 28 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

⁴⁹⁵ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, págs. 158.

Es importante notar que estando éste establecido por la ley, a partir de la realización del presupuesto establecido en la norma tributaria da origen a una obligación *ex lege*. Ahora bien, no cabe duda, tal y como podremos apreciar en las líneas de este capítulo, que el hecho imponible variará según se refiera a uno otro tipo tributario. De tal forma que, refiriéndonos particularmente a los impuestos que nazcan de la transferencia de bienes, entiéndase como tal compra-venta, donación, etc., por considerar a estos negocios jurídicos idóneos manifestantes de capacidad contributiva. A pesar que el hecho imponible se deriva de estos negocios jurídicos que nacen de meras manifestaciones de voluntad, los efectos tributarios que genera el hecho imponible nunca son efecto de la voluntad de las partes, sino exclusivamente de la ley.

Sobre este punto JARACH⁴⁹⁶ destaca claramente la diferencia explicando que “en el Derecho privado, aunque algunos efectos de la manifestación de la voluntad son queridos por la ley, aún cuando las partes no los quieran o hasta quieran lo contrario, la lógica jurídica pone como centro, como fuente de la relación en su conjunto, la manifestación de voluntad. En el Derecho tributario, por el contrario, la relación tributaria nunca puede ser atribuida a la voluntad de las partes. Desde el punto de vista de la causalidad jurídica, es absurdo afirmar que la relación tributaria es una simple consecuencia legal de la manifestación de la voluntad privada. Los efectos tributarios de la relación jurídica privada tienen su fuente exclusivamente en la voluntad de la ley, la cual, si asume como presupuesto una relación derivada de un negocio privado, no por eso reconoce en la manifestación de voluntad que creó la relación privada también la *fuente* de las consecuencias tributarias. Hay, en otros términos, un hiato entre presupuestos de hecho y relación tributaria, porque ellos, según la lógica jurídica, no están vinculados como la causa y el efecto; el presupuesto es solamente presupuesto, mientras que la relación encuentra su fuente únicamente en la voluntad de la ley. Este hiato no

⁴⁹⁶ Vid, JARACH, Dino; *El Hecho Imponible*, ed. Rev. Jurisp. Argentina, Buenos Aires, 1943, pág. 63; citado por SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. IV, Madrid, 1966, págs. 299-300.

existe entre presupuesto de hecho y relación contractual privada, porque ésta tiene como fuente a aquél, aunque algunos de los efectos del negocio que son queridos por la ley, hayan sido o no queridos por las partes”.

En tal sentido, la naturaleza del negocio en cuestión será absolutamente irrelevante como fuente de la obligación tributaria para la determinación de la naturaleza del hecho imponible⁴⁹⁷. Pues su trascendencia radicará únicamente en la determinación de si constituye un verdadero hecho imponible o no, como verdadera manifestación de capacidad contributiva gravada por éste.

2.3. IMPORTANCIA

El hecho imponible se torna, por excelencia, el elemento *constitutivo* del tributo. De forma que, consiste en el presupuesto que liga a la ley con el nacimiento de la obligación tributaria. A pesar de ello, cierto sector doctrinario entiende a éste, como un elemento cuantificador del tributo, a la par del resto de elementos (base imponible, tipo de gravamen y cuota); mientras que otra parte, lo diferencia del resto donde éste constituye un elemento cualitativo, y los demás cuantificadores de la obligación.

Independientemente de las apreciaciones que se tenga al respecto, sea considerado el hecho imponible un elemento cualitativo o sumado a los cuantitativos, es imposible negar que para proceder a la determinación de la base imponible, tipo de gravamen y cuota, es menester que exista un hecho imponible de previo que dé origen a la obligación. Es por estos motivos que nos negamos a incluir al hecho imponible dentro de los elementos cuantitativos, siendo que su función no es propiamente de cuantificación de la prestación, sino el determinar su nacimiento para su posterior cuantificación y devengo.

⁴⁹⁷ Sobre la cual nos referiremos líneas adelante.

De tal forma que, estando conscientes que la discusión del nacimiento de la obligación jurídico-tributaria ha ocupado (y lo continúa haciendo) muchas páginas de la doctrina, a tal punto que, incluso en el presente estudio nos vimos obligados a dedicar unas cuantas a su análisis; dentro de la misma estructura del hecho imponible, la realización de este presupuesto da inicio a toda la compleja maquinaria que constituye la obligación tributaria, sin olvidar que, no por ello, el hecho imponible constituye un hecho jurídico perfecto.

En este mismo sentido tal y como escribió VICENTE-ARCHE⁴⁹⁸ en su momento “la obligación tributaria tiene su base en una situación de hecho que la ley tributaria considera apta para originar el tributo, es decir, para establecer una cierta prestación, en último término pecuniaria, a cargo de aquella persona respecto a la cual se haya realizado el presupuesto. De donde se desprende que el hecho imponible adquiere en la relación jurídico-tributaria una importancia fundamental, hasta el punto de constituir el elemento imprescindible de la misma, con la consecuencia de que el tributo sólo se debe cuando se realiza el presupuesto de hecho, y de que la Administración financiera no puede obligar al pago de un tributo a aquellas personas respecto a las cuales no se haya realizado el hecho imponible. Razonando así reconocemos que sin hecho imponible no puede existir una obligación tributaria, consecuencia natural de nuestra postura respecto a la fuente de la obligación legal y, con visión más general, de cuánto hemos establecido sobre la función esencial del supuesto de hecho como un elemento, concurrente con la norma, a la producción de los efectos jurídicos”.

Ello nos remite a la tesis desarrollada por RAMALLO MASSANET⁴⁹⁹ respecto a la visión de pasado del hecho imponible, quien sostiene que la base imponible hace

⁴⁹⁸ VICENTE-ARCHER, Domingo F.; *Consideraciones sobre el hecho imponible*, Rev. Dro. Fin. Hac. Púb., 1960, pág. 550; citado por SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. IV, Madrid, 1966, págs. 269-270.

⁴⁹⁹ Vid, RAMALLO MASSANET, Juan; *Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero Nº 20, Madrid, 1978.

referencia al pasado, que se relaciona, hacia atrás, con su origen: el hecho imponible. Así, para explicar y reconocer su tesis, el jurista español se auxilia de variopintos autores, de entre los cuales señala a CORTÉS, FERREIRO, GOTA LOSADA, LÓPEZ BERENGUER, AMORÓS, PÉREZ DE AYALA, ALBIÑANA, JARACH, ARAUJO FALÇAO, GIANNINI, HENSEL y HÖHN, como autores que, de una u otra manera ya reconocían dicha visión de pasado de la base imponible respecto al hecho imponible. Hecha esta introducción, dejamos el tema en suspenso para ser retomado más adelante.

Finalmente, otro aspecto de importancia a destacar es que, siendo el hecho imponible el elemento determinante del nacimiento de las obligaciones jurídico-tributarias, éste se verá directamente limitado por la capacidad contributiva, donde la norma legal que lo establezca solo podrá generar obligaciones tributarias a partir de hechos reveladores de capacidad contributiva. Ello, sin perjuicio que el resto de elementos reconsideren los índices de capacidad contributiva, al momento de la cuantificación de la imposición, al no ser agotado por el hecho imponible.

2.4. NATURALEZA

A pesar que nos negamos a afirmar que algún aspecto del Derecho se cierto o definitivo, ya que, en el Derecho, como disciplina dinámica lo que hoy es una verdad, mañana cambiará junto con el “evolucionar” del hombre, o bien, refutado bajo una metodología analítica eficiente, como consideramos lo es, en esencia, el *Discurso del Método Cartesiano* (aplicable a tantas disciplinas). Lo cierto es que, hoy día, la naturaleza del hecho imponible no está siendo sometida a discusión. Pues el profesor SÁINZ DE BUJANDA, magistralmente, como suele reflexionar, se ha encargado de ofrecernos un razonamiento fundado y muy bien argumentado que ha apaciguado las aguas del debate.

La discusión partía de la distinción entre lo que solía denominarse hechos imponibles jurídicos y hechos imponibles económicos. Pues, frente a imposiciones tributarias que nacen de un acto o negocio jurídico, como los impuestos a las herencias y a las donaciones o los impuestos a las enajenaciones, entre otros, se le solía atribuir al hecho imponible la naturaleza jurídica. Mientras que, en contraposición a estos, los tipos impositivos que gravan una situación o relación económica como lo son el impuesto sobre la renta o sobre patrimonio se les acusaba de hechos imponibles de naturaleza económica.

Así, para ubicarnos en este contexto recordaremos a JARACH quien estimaba que dicha distinción de hechos imponibles no resultaba correcta desde un punto de vista dogmatico-substancial. Ya que en todo impuesto, lo que resultaba verdaderamente importante para el nacimiento de la obligación tributaria era la relación económica que pone de manifiesto la existencia de una capacidad contributiva.

En este sentido, el argentino⁵⁰⁰ sostenía: “no desconocemos el hecho de que hay impuestos en cuyo hecho imponible ocupa un lugar una relación jurídica de Derecho privado; pero sostenemos que el negocio o el acto jurídico no tienen importancia para el nacimiento de la relación impositiva en cuanto negocio o acto jurídico, sino por la relación económica que él crea. Lo que constituye el presupuesto de hecho de todos los impuestos, también de los titulados a los negocios o a la circulación jurídica de los bienes, no es el negocio, o sea la manifestación de voluntad que crea una relación económico-jurídica, sino esta última, que, por su naturaleza de relación económica, es apta para poner en evidencia la capacidad contributiva”

⁵⁰⁰ JARACH, Dino; *El Hecho Imponible*, ed. Rev. Jurisp. Argentina, Buenos Aires, 1943, pág. 96; citado por SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. IV, Madrid, 1966, pág. 590.

Sin embargo, tal y como termina respondiendo SAINZ de BUJANDA⁵⁰¹ “la idoneidad de una relación socio-económica para mostrar la capacidad contributiva de un sujeto, ha de ser apreciada por el legislador al definir los elementos que integran el hecho imponible. Por consiguiente, la consideración económica de los objetos gravados ha de realizarse, por imperativo constitucional, a través de una valoración normativa, es decir, en el seno de los preceptos legales que definen a los hecho imposables como elementos de la realidad jurídica”.

En este sentido, sin dejar fuera las apreciaciones sobre el impuesto que en su momento escribió GRIZIOTTI, señalándolo como un “elemento factico de evidente naturaleza económica (renta, patrimonio, transferencia de riqueza) que es expresión de capacidad contributiva y no una abstracción jurídica” o JARACH al escribir que “lo que tiene importancia para el nacimiento de la obligación tributaria es la relación económica que pone de manifiesto la existencia de una capacidad contributiva”. Compartimos la opinión de SÁINZ DE BUJANDA⁵⁰² al afirmar que “el grave error de estas doctrinas consiste, precisamente, en que no han acertado a enmarcar la capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”.

Así, ubicando a la capacidad económica dentro del esquema de la ciencia del Derecho, el papel que este juega es el de “fundamento del hecho imponible”. Dentro de una lógica jurídica, la relación económica, como signo de capacidad contributiva, sólo puede provocar el efecto jurídico de que nazca la obligación tributaria si dicha relación ha sido configurada por las normas jurídicas de tal modo que, al producirse, la obligación surja por voluntad de la ley⁵⁰³.

⁵⁰¹ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. IV, Madrid, 1966, pág. 607.

⁵⁰² SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. IV, Madrid, 1966, pág. 595.

⁵⁰³ *Vid*, SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. IV, Madrid, 1966, pág. 596.

Citando las palabras de GUASP⁵⁰⁴, el Derecho “convierte los problemas sociales en figuras jurídicas, reflejo o sustitución de los primeros, a los que da un tratamiento determinado”. Lo que nos remite a recordar lo ya expuesto al tratar el concepto del hecho imponible, el cual, como decíamos, consiste en un supuesto factico de la realidad social que es adoptado por la norma jurídico-tributario como un supuesto legal para pasar a ser un hecho jurídico generador de la obligación jurídico-tributaria.

Con todo ello, podemos afirmar sin temor a equivocarnos, que la naturaleza del hecho imponible, como parte de la realidad jurídica, no es económica. Puesto que, no existe una sola situación o relación económica cuya realización, *per se*, origine el nacimiento de una obligación tributaria. Ésta solo puede hacer surgir una obligación tributaria, una vez haya sido adoptada previamente por las normas jurídicas convertido previamente en hecho imponible, es decir, cuando las normas jurídicas “se han preocupado de señalar, a través de un proceso de transfiguración de la realidad socio-económica, los elementos que son relevantes para la producción de efectos jurídicos y aquellos que no lo son⁵⁰⁵”. Con lo cual, el hecho imponible tiene indudablemente una naturaleza jurídica, tanto se trate de un acto o negocio jurídico, como de una situación o relación económica. Puesto que, para que cualquier realidad social (aún sea ésta económica), constituya verdaderamente un hecho imponible, es menester que la normativa jurídico-tributaria le atribuya expresamente tal carácter.

2.5. FUNCIÓN CALIFICADORA DEL TIPO IMPOSITIVO

A pesar que no nos interesa entrar en detalles respecto a todos los tipos tributarios, sino limitarnos exclusivamente al Impuesto sobre la Renta, debemos

⁵⁰⁴ Citado por SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. IV, Madrid, 1966, pág. 595.

⁵⁰⁵ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. IV, Madrid, 1966, pág. 608.

recordar que, atendiendo al destino diverso de los rendimientos de los impuestos, tasas y contribuciones especiales, el hecho imponible que dará origen a cada una de estas obligaciones variará de un tipo tributario a otro, donde unos gravaran renta, otros patrimonio, consumo o gasto como manifestaciones de capacidad contributiva.

Empero, más allá de identificar a las categorías tributarias, el hecho imponible identifica también a los distintos impuestos sobre la renta que reconoce nuestro ordenamiento jurídico.

En este sentido, como recordaremos, nuestro Derecho reconoce tres tipos de impuesto sobre la renta, a saber: Impuesto sobre la Renta Neta, Impuesto sobre la Renta Bruta (pago mínimo definitivo) y el Impuesto sobre la Renta que grava los casinos y maquinas tragamonedas. En cada uno de ellos, el hecho imponible, tal y como podremos apreciar, varía tanto en la renta gravada como los sujetos llamados a hacer frente a la prestación. Y es precisamente por estos mismos motivos que además de constituir el hecho imponible, un elemento *constitutivo* de la propia obligación, también será *cualitativo* del mismo.

Con ello, el presupuesto fijado por la ley como hecho generador de la obligación, partiendo de su mismo fundamento jurídico, atribuye caracteres propios a cada tipo impositivo. Tanto así que incluso CAZORLA PRIETO⁵⁰⁶ le reconoce el carácter de sistematizador del sistema tributario en general y de sus distintos subsistemas. Con lo cual se reafirma al hecho imponible como un elemento cualitativo del tributo.

⁵⁰⁶ CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 351.

2.6. CONGRUENCIA ENTRE EL HECHO IMPONIBLE Y BASE IMPONIBLE

Retomando el discurso de RAMALLO MASSANET⁵⁰⁷ que hemos introducido al tratar la importancia del hecho imponible, dicho jurista reflexiona en que “la relación entre hecho imponible y base imponible es una petición de principio: si se paga una deuda tributaria cuya cuantía deriva de la base imponible y cuya existencia deriva del hecho imponible, aquella base debe referirse a este hecho. Pero esta ligazón entre hecho imponible y la cuantía de la obligación; que implica la ligazón con la base imponible, no solo es lógica, sino que además es una exigencia del ordenamiento positivo⁵⁰⁸ en cuanto que el mismo prescribe que la distribución de la carga fiscal se haga de acuerdo a la capacidad contributiva. Si por carga fiscal entendemos la que cada ciudadano soporta, lo que cada uno paga al Ente público, será tanto el hecho que origina la obligación de pagar como el medio de cuantificación de ese pago”.

Así, el jurista español señala que, la tarea no es sencilla. Cuando la doctrina se propone establecer y concretar e que consiste esta congruencia y cuales sean los elementos que deben guardar congruencia entre sí, los problemas se acrecientan. En cuanto al primer punto, lo que debe entenderse por congruencia, se habla de que la base, respecto del hecho imponible, debe estar “estrechamente entroncada” (SÁINZ DE BUJANDA) “identificada” (SÁINZ DE BUJANDA, FERREIRO, ARAUJO FALÇAO), que debe guardar “pertinencia o inherencia” (ARAUJO FALÇAO) y “adecuación” (CORTÉS), que debe estar vinculada “directamente” (BLUMENSTEIN, JARACH). En cuanto al segundo punto, a los elementos que deben mantener entre sí una congruencia, se habla bien del hecho imponible, bien del elemento objetivo del citado hecho, bien del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible.

⁵⁰⁷ RAMALLO MASSANET, Juan; *Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero Nº 20, Madrid, 1978.

⁵⁰⁸ En el caso de Nicaragua nos deberemos remitir al artículo 114 de la Constitución Política de la República, ya antes citado.

De ambas cuestiones, deduce RAMALLO, que no es posible hacer una tipología de las bases imponibles si no es en relación a los concretos y propios presupuestos de hecho de cada tributo. Una base normativa de un tributo será de una clase o de otra según esté definido el hecho imponible de una u otra forma. Sólo así podrá averiguarse la congruencia entre ambas y, en caso de incongruencia, se podrá imputar la falta al hecho imponible legal o a la base imponible normativa.

Ahora bien, consideramos que dicha congruencia entre hecho imponible y base imponible no debe ser vista exclusivamente desde la base imponible. Pues, así como RAMALLO MASSANET reconoce dentro de las funciones de la base imponible el servir “para concretar la cuantía de la cuota tributaria mediante la aplicación del tipo de gravamen”, es decir que la base imponible hace referencia al futuro, se relación, hacia adelante y en unión del tipo de gravamen, perfectamente podemos afirmar que el hecho imponible hace una referencia al futuro, siendo que sirve de base para la cuantificación de la obligación tributaria y determinación (inmediata) de la base imponible del tributo.

Con todo ello sostenemos que, tal y como platearemos en el presente estudio, el vínculo que mantienen los elementos del tributo, auxiliado del orden lógico consecutivo que éstos deben llevar, hablando en términos inmediatos (siendo una consecuencia del otro), hace que:

1. El hecho imponible haga referencia al futuro para concretar la obligación tributaria a la que da nacimiento (cuota) mediante la determinación de la base imponible;

2. La base imponible haga referencia al pasado midiendo algún elemento del hecho imponible, y a su vez, referencia al futuro para concretar la cuantía de la cuota tributaria mediante la aplicación del tipo de gravamen;
3. El tipo de gravamen, por su lado, haga referencia al pasado considerando la base imponible como plataforma para el establecimiento del tipo de gravamen, y referencia al futuro para buscar concretar la cuantía de la cuota tributaria;
4. Y, finalmente, la cuota tributaria haga referencia al pasado respecto al tipo de gravamen que liquidará la obligación, que fue, en su momento, creada por el hecho imponible.

No obstante, pasando a un plano más amplio, podemos apreciar cómo todos y cada uno de los elementos hacen referencia mediata a uno o más elementos del tributo. Pues, en el caso del hecho imponible, a pesar que éste haga referencia inmediata al futuro respecto a la base imponible, al fin de cuentas, lo que se pretende con el establecimiento y realización de un hecho imponible no es más que la imposición de una obligación tributaria (tributo) para el sufragio público, o lo que es lo mismo, el establecimiento de una *cuota tributaria* a pagar.

En este mismo sentido operarán la base imponible y el tipo de gravamen respecto a la cuota tributaria, donde en el caso de éste último, la cuota constituirá su referencia al futuro mediata e inmediata. Por otro lado, partiendo de la cuota tributaria, así como ésta hace referencia inmediata al pasado respecto al tipo de gravamen, si nos vamos más allá de éste, podremos apreciar como la cuota busca cifrar la obligación tributaria a la que da nacimiento el hecho imponible, con lo cual, en otras palabras, hace referencia mediata al pasado con el hecho imponible. Esta última es mayormente apreciable en casos de tributos de cuota fija, en los cuales,

tal y como veremos, no intervienen los elementos cuantitativos del tributo, pasándose directamente del hecho imponible a la cuota.

2.7. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN Y EXENCIONES

Tal y como hemos venido afirmando en reiteradas ocasiones, “el hecho imponible es un hecho jurídico justamente porque a su realización la ley a un determinado efecto jurídico; el nacimiento de la obligación tributaria *lato sensu*⁵⁰⁹”. Esto se traduce en que con la realización de un hecho imponible, surte una obligación tributaria y consecuentemente, éste constituirá la premisa para el nacimiento y existencia de las obligaciones tributarias.

Esto mismo se deduce de la lectura del artículo 12 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, el cual dispone que “*la Obligación Tributaria es la relación jurídica que emana de la ley y nace al producirse el hecho generador...*⁵¹⁰”. Esta misma premisa, como germen de la obligación, es también recogida en la conceptualización legal de cada uno de los tipos tributarios, de forma tal que, el artículo 9 del mismo Código define al impuesto como “*el tributo cuya obligación se genera al producirse el hecho generador contemplado en la ley...*”; a la tasa como “*el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el usuario del servicio...*”; y a la contribución especial como “*el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas...*”.

⁵⁰⁹ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), GONZÁLEZ GARCIA, Eusebio, GARCÍA BUENO, Marco César, GONZÁLEZ VARELA, Liliana, et. al.; *Manual de Derecho Tributario*, 2^{da} ed., Porrúa, México, 2008, pág. 182.

⁵¹⁰ Artículo 12 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

No obstante, dentro de esta mecánica analítica de situaciones de la realidad que puedan o no ser subsumibles en el presupuesto de hecho fijado por la norma, existen otras que se encuentran excluidas de su esfera aplicativa, sea por constituir *supuestos de no sujeción*, o bien, *exenciones*.

A pesar que, hablando en términos de resultados finales, ambos puedan ser confundidos, lo cierto es, que nos encontramos ante dos figuras perfectamente diferenciadas entre sí. En este sentido ALVARADO ESQUIVEL⁵¹¹ sostiene que “la diferencia se nos presenta nítida, ya que, si bien en ambos supuestos no surge la obligación de pagar un determinado tributo, en las exenciones, la nota característica es la previa realización del hecho imponible, esto es, la concurrencia de todos los elementos que integran o forman parte del presupuesto del impuesto o situación básica del gravamen y, por tanto, la previa sujeción a la norma tributaria; naciendo, debido a ello, todo un conjunto de deberes (obligaciones o no) de contenido complejo entre los que destaca el pago de la deuda tributaria. Mientras tanto, en los supuestos de no sujeción, en cambio, se trata de actos o personas en los que no se cumplen los supuestos del hecho imponible tipificados en la ley de un determinado impuesto; en definitiva, el sujeto siempre se mueve por fuera del hecho imponible.

Bajo esta misma línea, BALLADARES SABALLOS⁵¹² es claro al explicarnos que “los supuestos de no sujeción constituyen circunstancias, hechos o negocios que se encuentran fuera de la consideración del hecho imponible y que significan el no gravamen de la actividades específicamente establecidas por la norma. Implican la delimitación del hecho imponible por vía negativa, en tanto que establecen qué es

⁵¹¹ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), GONZÁLEZ GARCIA, Eusebio, GARCÍA BUENO, Marco César, GONZÁLEZ VARELA, Liliana, et. al.; *Manual de Derecho Tributario*, 2^{da} ed., Porrúa, México, 2008, pág. 192.

⁵¹² BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; *Lección de Derecho Tributario*, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1^{er} cuatrimestre del 2008.

lo que no se encuentra comprendido por el presupuesto de hecho, y consecuentemente, a la obligación jurídico tributaria”.

De forma tal que, estas declaraciones negativas de hecho imponible, tal y como apunta CALVO ORTEGA⁵¹³, consisten en una práctica legislativa que obedece a un deseo de clarificación del legislador ante la complejidad y dificultad que ofrece la normación tributaria y que contribuye a una mejor comprensión por los sujetos de sus situaciones tributarias y a una más fácil aplicación de las normas por parte de la Administración y de los tribunales.

Por estos motivos, no cabe duda que, principalmente frente a amplios hechos impositivos, los supuestos de no sujeción actúan en servicio al principio de seguridad jurídica. Estos preceptos tienen el mismo valor de los preceptos de sujeción, dado que tienen que estar establecidos en una ley para poder jugar su efecto neutralizador.

Por otro lado, volviendo al jurista nicaragüense⁵¹⁴, éste nos explica que si los supuestos de no sujeción constituyen una forma de delimitación del hecho imponible por vía negativa, diciéndonos que es lo que no se encuentra sujeto a la obligación tributaria, las exenciones constituyen vías de derogación de la eficacia jurídica del hecho imponible en vía positiva, de tal forma que la exención funciona como una estructura minorativa del tributo en la sede del hecho imponible, y que toda vez que en esta sede se realice la derogación de la efectividad jurídica del mismo, la denominación técnica de la figura es exención.

⁵¹³ Vid, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 162.

⁵¹⁴ Vid, BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; *Lección de Derecho Tributario*, Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1^{er} cuatrimestre del 2008.

3. Elementos

Adentrándonos en lo que sería la propia estructura del hecho imponible, éste se divide en dos elementos fundamentales, a saber: el elemento objetivo que se refiere, propiamente, a la situación base que ha sido tomada en consideración por el legislador para determinar el nacimiento de la obligación tributaria, que a su vez contiene cuatro aspectos (material, espacial, temporal y cuantitativo); y el elemento subjetivo que se ocupa de expresar la conexión que existe entre el elemento presupuesto de hecho con el sujeto obligado al pago del tributo.

3.1. ELEMENTO SUBJETIVO

Cabe resaltar que al tratar el elemento subjetivo particularmente del hecho imponible, éste se refiere a no más que aquel sujeto pasivo de la obligación tributaria que el hecho imponible erige como tal, en base a una manifestación de capacidad contributiva gravada por dicho presupuesto de hecho.

No obstante, siendo que nos hemos abstenido de tratar a los sujetos de la relación jurídico-tributaria dentro del segundo capítulo, para así, ofrecer una visión más clara y explicación científica abordando antes las distintas potestades que integran el poder tributario. Estando claros que el elemento subjetivo del hecho imponible no lo integra más que el contribuyente (tal y como explicaremos en las siguientes líneas) procuraremos aprovechar la ocasión para exponer a los sujetos que intervienen en la relación jurídico-tributaria.

Con ello, haremos alusión al sujeto activo de dicha relación, así como a lo demás sujetos pasivos que reconoce nuestra Derecho positivo. Empero, sobre estos

últimos no profundizaremos más de lo necesario, siendo que, su tratamiento se aleja de lo que nos hemos propuesto analizar en el presente estudio, tal y como explicaremos en su momento.

Dicho esto, con todo lo que hemos estudiado hasta el momento, en el presente apartado se torna imprescindible el retomar la dinámica del Poder Tributario. Pues, tal y como podremos inferir, al desprenderse el hecho imponible que dará origen a la obligación tributaria, directamente de la ley, no nos cabe duda que los sujetos que intervengan dentro de dicha relación nacen por determinación del ejercicio de la potestad tributaria normativa.

De tal forma que, ubicándonos dentro de la estructura de la relación jurídico-tributaria, debemos dar por sentado el ejercicio de esta primera faceta del poder tributario. Y con ello, excluir de la discusión y tratamiento del sujeto activo de la obligación, como sujeto activo de dicho vínculo tributario obligacional, a aquel que ejerce la potestad tributaria normativa.

De esta manera, al tratar el elemento subjetivo no solo del hecho imponible (tal y como explicábamos al inicio), sino de la relación jurídico-tributaria, entiéndase como tal al sujeto activo y pasivo de esta última, solo nos referiremos a aquellos que surgen en el plano material de la propia ley, es decir del sujeto activo y pasivo que surgen de la potestad tributaria normativa.

3.1.1. Sujeto Activo

Como recordaremos con lo estudiado en el capítulo segundo del presente trabajo, la doctrina mayoritaria ha optado por considerar que el crédito tributario como un derecho subjetivo del Ente público, al que se contrapone la correspondiente obligación tributaria de pago, en el marco de la relación jurídico-tributaria.

No obstante, es menester tener presente en todo momento que la obligación tributaria como obligación de Derecho público se ve impregnada de matices propios del Derecho administrativo. Con ello, recaemos a la tripartición germánica del Poder tributario, ya estudiada.

Pues, a pesar de excluir a quien ostenta la competencia normativa de la obligación tributaria (pues, al fin de cuentas es éste quien por medio de la ley establece dicha obligación), por éste estar enmarcado, en tal calidad⁵¹⁵, en el atribuir un haz de facultades a la administración, de cuyo ejercicio surgirán derechos y deberes que plantearán la relación jurídico-tributaria, y no en el conseguir una pretensión concreta y determinada. Nos topamos con una dicotomía del sujeto activo entre aquel que ostenta la competencia administrativa y aquel sobre los rendimientos.

Analizando la estructura de los elementos subjetivos dentro de la teoría general de las obligaciones, encontramos que el sujeto activo y acreedor, no resultan ser más que sinónimos de aquel sujeto que tiene derecho a exigir la prestación frente a otro pasivo o deudor, sobre el cual pesa el deber jurídico de realizarla

En este sentido, LETE del RÍO⁵¹⁶ sostiene que “toda relación obligatoria se establece necesariamente entre dos partes o sujetos; el sujeto activo, titular del derecho subjetivo de crédito, llamado acreedor, y el sujeto pasivo, titular del deber jurídico denominado deudor. El acreedor es la persona facultada para exigir y recibir la prestación, el deudor es el obligado a realizar la prestación”.

⁵¹⁵ Hacemos la aclaración, pues, nada impide que en un mismo sujeto incurran la potestad normativa y otra potestad distinta a ésta, de acuerdo a la cual, en su ejercicio, sí podrá ser sujeto activo de la obligación.

⁵¹⁶ LETE DEL RÍO, José M., *Derecho de Obligaciones*, Vol. I, 3^{ra} ed., TECNOS S.A., Madrid, 1995, pág. 30.

Empero dentro de la propia obligación tributaria: una cosa será quien tenga derecho (u obligación⁵¹⁷) a exigir la prestación (competencia administrativa); y otra muy distinta quien, a pesar de no ejercitar tal derecho, tenga derecho a los frutos que su ejercicio genere (competencia sobre los rendimientos).

Para hacer una distinción entre ambos, podríamos pretender recurrir a la terminología y explicar, así, al acreedor como aquel con calidad de titular de un derecho crédito, mientras que al sujeto activo, fuera, este mismo sujeto, desde una perspectiva dinámica, con facultades para exigir el cumplimiento de la obligación sobre la cual se es titular. Sin embargo, reparar en tal distinción nos convertiría, inevitablemente, en blanco de innumerables críticas por parte de los mismos privatistas.

Siendo así, nos remontamos al Derecho privado, donde las apreciaciones hechas por CASTAN TOBEÑAS nos resultan en extremo oportunas. De acuerdo al jurista español “poco importa que la titularidad vaya unida o no al goce del derecho, ni tampoco a su ejercicio⁵¹⁸”. Pues, tal y como nos explica, dentro de los derechos subjetivos “en relación con los sujetos, puede el ejercicio del derecho ser directo, si lo practica el titular en persona, e indirecto, si lo hace por medio de otro⁵¹⁹”.

Siguiendo con el discurso, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO⁵²⁰ señalan que cada vez que se aplica un tributo aparece (frente a los sujetos obligados a las distintas prestaciones materiales y formales que lo integran) un Ente público que actúa a través de diversos órganos, y que es el que impulsa los procedimientos tendentes a su efectividad. Con lo cual

⁵¹⁷ Pues, tal y como dijimos en su momento, en el caso del Derecho tributario prima el interés público, con lo cual el cobro de las prestaciones tributarias constituye una obligación a la administración para la realización de las actividades que se le encomiendan a este por la misma ley.

⁵¹⁸ CASTÁN TOBEÑAS, José; *Derecho Civil Español Común y Foral*, REUS, T-I, Vol. II, Madrid, 1952, pág. 92.

⁵¹⁹ CASTÁN TOBEÑAS, José; *Derecho Civil Español Común y Foral*, REUS, T-I, Vol. II, Madrid, 1952, pág. 46.

⁵²⁰ QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 286.

definen al sujeto activo como “el Ente público que desarrolla los procedimientos de aplicación del tributo. Pensando en la obligación tributaria principal (continúan los juristas), sería el ente que ocupa la posición de acreedor del crédito tributario, pero dado que el tributo es susceptible de desplegarse a través de procedimientos diversos y de relaciones que no siempre tiene por objeto el pago de dicha obligación, ni contemplan en su lado pasivo al deudor tributario, el concepto de sujeto activo debe ensancharse para aprehender todos aquellos supuestos y relaciones que por su contenido y su régimen jurídico escapan de ese marco obligacional”.

La síntesis de todo este razonar por parte de los recién citados tributaristas se traduce en que “es posible distinguir entre el Ente público que establece el tributo, el ente titular del mismo, el ente destinatario de sus rendimientos y, finalmente, el ente que desarrolla su gestión y recaudación, siendo solo este último el que cabe definir como sujeto activo del tributo, en cuanto ocupante del lado o la posición activa en las distintas relaciones jurídicas y en los procedimientos que para su aplicación se despliegan”.

No obstante, por mucho que consideramos acertado el considerar que *el concepto de sujeto activo debe ensancharse para aprehender todos aquellos supuestos y relaciones que por su contenido y su régimen jurídico escapan de ese marco obligacional*, al fin de cuentas, los autores citados terminan optando por entender el concepto de sujeto activo estrictamente bajo la acepción material del ejercicio del derecho subjetivo, lo cual, líneas atrás, nos negamos a aceptar.

De esta manera (sin perder de vistas las consideraciones que muy bien plantearon los autores, y todas las demás que venimos haciendo), podemos afirmar sin temor a equivocarnos que, atendiendo a cada una de las instituciones y entes que

componen el Sector Público, como poderes estatales, entes territoriales, etc.⁵²¹, hablaremos de acreedores de la obligación tributaria que ejercen su derecho ya sea directa y/o indirectamente⁵²². Mientras que si nos referimos al Estado como tal, estaremos incluyendo a todos estos dentro de un solo concepto que, necesariamente, obligará a que concurren las competencias administrativa y sobre los rendimientos, en un solo sujeto.

Aterrizando a nuestra legislación, el artículo 15 de nuestro Código Tributario, dispone que *“el Estado por medio de la Administración Tributaria, es el Sujeto activo, o acreedor de la obligación tributaria y está facultado legalmente para exigir su cumplimiento”*.

Como vemos, en este concepto legal (tributarista), se conciben al sujeto activo y acreedor como simples sinónimos, lo cual, nos abstenemos de discutir. Pero nos llama la atención que, si bien el concepto de sujeto activo o acreedor de acuerdo a la teoría general de las obligaciones (de donde el Derecho tributario adopta a grandes rasgos la estructura de la obligación tributaria) lleva consigo la titularidad del ejercicio del derecho subjetivo para exigir su cumplimiento, ¿Por qué el citado artículo agrega dentro de sus facultades, unido por la conjunción “y”, a la *facultad legal para exigir su cumplimiento?*, como si tal facultad no se encontrase sobreentendida dentro de la misma acepción. Ello, nos hace pensar que, a pesar de tenerse al sujeto activo y acreedor como sinónimos, ambos se entienden, bajo dicho artículo, como simple titular de la prestación, independientemente de si se cuenta o no con la facultad para exigir su cumplimiento, la cual es sumada expresamente en la última frase.

⁵²¹ Vid, Capítulo I del presente estudio.

⁵²² Decimos “y/o” ya que existen casos, como el de la DGI, que a pesar de recaudar los tributos directamente sus rendimientos no van dirigidos exclusivamente a ellos, pues, éstos, serán incluidos dentro del presupuesto para su designación.

Dejando a un lado esta última observación como un posible tema de debate que se aleja del propósito del presente estudio, consideramos que, el artículo 15, antes citado, coincide con nuestra visión, que, el verdadero sujeto activo de la obligación tributaria, como tal, tanto en el plano de la competencia administrativa como sobre los rendimientos, lo constituirá el propio Estado⁵²³. Donde, atendiendo a cada tipo de tributo, será posible determinar al Ente, en particular, al que se encomienda la gestión, pudiendo ser éste, la Administración tributaria, Entes territoriales, o cualquier otro que la ley así lo disponga, en virtud de la naturaleza del tributo en cuestión.

Es por ello que, a pesar de reconocer que la intención que refleja nuestro Derecho positivo, al atribuir el concepto de sujeto activo a la Administración pública, entendida ésta como la Dirección General de Ingresos (DGI), organismo autónomo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), que tiene a su cargo la administración, recaudación, fiscalización y cobro de los tributos, establecidos a favor del Estado⁵²⁴, es la de hacer hincapié (bajo el mismo sentir de QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO), en la competencia administrativa del sujeto activo. Nos parece que tal disposición resulta adecuada solo para ciertos tipos tributarios, ignorándose otros en los cuales no siempre actúa la DGI como ente impositor.

Ejemplo de ello sería un tributo territorial, donde por su misma naturaleza, la propia municipalidad, a través de su respectiva Dirección de Recaudación adscrita, sea el ente recaudador y no la Administración tributaria, entendida ésta como la DGI. Asimismo, tampoco debemos olvidar que el ente impositor que

⁵²³ Para fundamentar aún mas nuestro pensar nos podemos auxiliar del artículo 12 del mismo Código que identifica directamente al Estado como contra-parte del sujeto pasivo dentro de la obligación tributaria al disponer “*La Obligación Tributaria es la relación jurídica que emana de la ley y nace al producirse el hecho generador, conforme lo establecido en el presente Código, según el cual un sujeto pasivo se obliga a la prestación de una obligación pecuniaria a favor del Estado, quien tiene a su vez la facultad, obligación y responsabilidad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria*”.

⁵²⁴ Vid, artículo 145 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

ejerce dicha competencia administrativa ejecutará una serie de acciones como liquidación, recaudación, revisión y sanción, que harán posible hacer efectiva la prestación tributaria, las cuales, no necesariamente se encuentran encomendadas al mismo Ente público.

Así, nos sumamos al pensar de autores como GONZÁLEZ y LEJEUNE⁵²⁵, quienes sostienen que dicha Administración tributaria “solo es sujeto activo de las *potestades administrativas* encuadradas en la que hemos llamado *potestad de imposición*. Pero el sujeto activo del derecho de crédito tributario, a la prestación tributaria, lo es el Estado, como persona jurídica, titular de la Hacienda Pública estatal (...concepto generalizable, también, en sus respectivos ámbitos y titularidades, a las Comunidades Autónomas⁵²⁶ y a las Entidades Locales)”.

Dicho esto, a pesar de constituir, el Estado, el sujeto activo por excelencia de la relación jurídico-tributaria, enfocándonos en cada uno de los tres tipos de impuestos sobre la renta que contempla nuestra legislación, nos es posible analizar el Ente público a través del cual, el Estado, ejerce la competencia administrativa y la competencia sobre los rendimientos.

Partiendo de esta última (competencia sobre los rendimientos), tal y como recordaremos, el IR, por ser impuesto, constituye un *tributo sin contraprestación*, con lo cual los ingresos recaudados en razón de éste, entrarán al erario público y serán distribuidos vía presupuesto general de república. Ello nos obliga a reconocer al Estado como titular de esta competencia, sin posible individualización de entes particulares como acreedores de los rendimientos recaudados.

Ahora bien, respecto a la competencia administrativa, el IR, cualquiera que sea el tipo, por constituir un impuesto de carácter nacional, será gestionado o exigido por

⁵²⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *Derecho tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, pág. 213.

⁵²⁶ Entiéndase en nuestro caso, como tales, las Regiones Autónomas del Atlántico Norte y Atlántico Sur.

la Dirección General de Ingresos (DGI) conforme al artículo 15 del Código Tributario⁵²⁷, y principalmente, el artículo 105 de la Ley de Equidad Fiscal, el cual dispone “*los impuestos creados por esta Ley serán administrados por la Dirección General de Ingresos...*”.

3.1.2. Sujeto Pasivo

Con arreglo al artículo 16 de nuestro Código Tributario, sujeto pasivo “*es el obligado en virtud de la ley, al cumplimiento de la obligación tributaria y cualquier otra obligación derivada de ésta, sea en calidad de contribuyente o de responsable*”.

De acuerdo a esta definición, el sujeto pasivo será el contribuyente o responsable, sobre el cual pesa el deber de realizar cualquier obligación dentro del marco de la relación jurídico-tributaria (sea ésta la obligación tributaria o cualquier otra obligación, incluso formal). Con lo cual, en el caso particular del Impuesto sobre la Renta, la ley se refiere también a las personas que deben declarar, mas no por ello están obligadas al pago de la cuota.

Ello nos remite a los deberes y obligaciones de los contribuyentes y responsables recaudadores regulados en el artículo 102 y ss. de nuestro Código tributario. En esta disposición se establecen como deberes y obligaciones generales de los contribuyentes y responsables, en particular: 1) *Presentar las declaraciones que por disposición de la ley estuvieren obligados, en los plazos y formas de Ley;* 2) *Pagar los tributos establecidos por ley en los plazos definidos para ello;* 3) *Llevar los registros contables adecuados a fin de sustentar los datos contenidos en sus*

⁵²⁷ Vid, artículos 8, 17.11, 18, 22, 23, 24, 34 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003; y artículos 3, 10, 12, 13, 15, 20, 22, 24, 27, 28.3, 29, 31, 41, 43, 57, 58, 59.3, 61, 62, 65.3, 68, 69. e), 71, 72, 75, 76, 77, 79, 81, 84, 85.3, 86, 87.3 del Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 109 y 110 del 12 y 13 de Junio del 2003.

declaraciones y garantizar los demás registros que la Administración Tributaria establezca conforme las disposiciones administrativas vigentes; 4) Permitir la fiscalización de la Administración Tributaria; y, 5) Suministrar la información requerida por la Administración Tributaria⁵²⁸. Además de los respectivos deberes formales de⁵²⁹.

- 1) Inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes de la Administración Tributaria, proporcionando los datos que les sean requeridos en apego a la ley, manteniéndolos actualizados en la forma y condiciones que la misma ley establece;*
- 2) Inscribir los libros y registros de las actividades y operaciones que se vinculen con los tributos, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes;*
- 3) Conservar en buen estado por el tiempo de la prescripción, los registros y documentación de interés tributario, así como los soportes en que conste el cumplimiento de sus obligaciones;*
- 4) Mantener actualizados los libros y registros contables (...);*
- 5) Emitir facturas y comprobantes en la forma y contenido que exigen las leyes y demás disposiciones de la materia;*
- 6) Obtener de la Administración Tributaria autorización para realizar actos o actividades, permitidos por las normas tributarias vigentes y el (...) Código, cuando las mismas así lo determinen;*

⁵²⁸ Vid, artículo 102 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

⁵²⁹ Vid, artículo 103 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

- 7) *Brindar facilidades a los funcionarios autorizados por la Administración Tributaria para la realización de las inspecciones y verificaciones de cualquier local, almacén, establecimiento comercial o industrial, oficinas, depósitos, buques, camiones, aeronaves y otros medios de transporte; y suministrar las informaciones que les fueren solicitadas con base en la ley y documentación respectiva de respaldo, en un plazo de 10 días hábiles a partir de la fecha del requerimiento de la Administración Tributaria.*
- 8) *Proporcionar los estados financieros, sus anexos, declaraciones y otros documentos de aplicación fiscal, debidamente firmado por las autoridades de la Empresa cuando así lo establezcan las normas tributarias;*
- 9) *Firmar declaraciones y otros documentos de contenido y aplicación fiscal cuando así lo establezcan las normas tributarias;*
- 10) *Comparecer ante la Autoridad Tributaria, personalmente o por medio de apoderado debidamente autorizado, cuando su presencia sea demandada para suministrar información de interés tributario; dicha comparecencia deberá realizarse dentro de los tres días siguientes después de notificado;*
- 11) *Efectuar levantamiento de inventario físico al final del período gravable autorizado. También deberá levantar este inventario físico, cuando la Administración Tributaria lo requiera, siempre que este último justifique tal solicitud en una necesidad impostergable, lo que en caso de no realizarse, depararía grave e irreparable perjuicio a esa recaudación fiscal;*
- 12) *Efectuar las retenciones o percepciones a que están obligados; y,*
- 13) *Soportar sus gastos con documentos legales que cumplan con los requisitos señalados en la ley de la materia.*

Asimismo, podemos subrayar que el concepto ofrecido por nuestra legislación hace alusión a la ley como germen de la obligación. Con lo cual, además de hacer honor al principio de reserva de ley, reafirma al sujeto pasivo, como resultado del ejercicio de la potestad tributaria normativa.

Por otro lado, llama la atención como el concepto legal de sujeto pasivo se limita a identificar, taxativamente, las modalidades de contribuyente y responsable como tal. Pues, con ello, nuestro Código sostiene que cualquier otro sujeto pasivo que no sea propiamente el contribuyente, pertenecerá a la modalidad de responsable, cualesquiera sean sus particularidades.

Con todo ello, debemos tener claro que el concepto de sujeto pasivo en Derecho tributario no resulta ser sinónimo de deudor. De tal forma que, las situaciones pasivas variarán en dependencia de la particular obligación a la que nos refiramos. Pues, una cosa será el sujeto pasivo de la potestad de imposición, y otra muy distinta, el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Donde, es este último el que verdaderamente nos interesa y ocupa un lugar como elemento subjetivo del hecho imponible.

Bajo este esquema es que el contribuyente se torna el sujeto pasivo por excelencia, sin embargo no por ello podemos dejar de lado a los demás sujetos pasivos, que, a pesar de encontrarse frente a situaciones jurídicas ajenas a la obligaciones tributaria, son llamados, por la ley tributaria, al cumplimiento de una gama de deberes y obligaciones frente al Estado, y cuya intervención hace posible el funcionamiento y aplicación del propio sistema tributario.

Por estos motivos, a continuación nos referiremos al contribuyente como el autentico sujeto pasivo de la obligación tributaria y elemento subjetivo del hecho imponible. Sin dejar de exponer, al menos muy brevemente, los demás obligados

tributarios, sujetos pasivos de la potestad de imposición, como lo son los responsables.

3.1.2.1. Contribuyente

Tal y como veníamos anunciando, siendo que el contribuyente se ve obligado directamente al cumplimiento de la obligación tributaria, por incurrir en el hecho imponible de dicha obligación, éste constituye el sujeto pasivo por antonomasia de la relación jurídico-tributaria.

He aquí donde se presentan más fundamentos para considerar al hecho imponible como germen de la obligación tributaria⁵³⁰ y no la relación jurídico-tributaria en su conjunto (donde además de dicha obligación, se incluyen una serie de obligaciones accesorias y deberes, que nacen de normas tributarias distintas al hecho imponible). Pues, de considerar al hecho imponible como determinante de dicha relación, nos veríamos obligados a incluir dentro del elemento subjetivo a todos estos otros sujetos distintos del contribuyente.

Si bien, las obligaciones de los sujetos pasivos, ajenos al contribuyente, nacen de la ley, estas disposiciones no pueden ser entendidas estrictamente como hechos imponibles. Pues, al referirnos al hecho imponible como el elemento que da origen a la obligación tributaria (considerando la capacidad contributiva y demás principios de justicia tributaria), para la posterior determinación de la base imponible, tipo de gravamen y cuota (que retomarán estos mismos principios para su propio perfeccionamiento), nos encontramos frente a elementos, que, por su misma esencia y naturaleza, van dirigidos a la determinación, cuantificación e imposición de la deuda tributaria. Caso contrario a lo que sucede con las demás obligaciones, donde a pesar que se busque la satisfacción de la deuda tributaria,

⁵³⁰ Refiriéndonos a aquella principal de carácter pecuniario.

ésta no es impuesta a quienes serían sus sujetos pasivos, siendo que no deberán soportar ninguna carga tributaria de carácter contributivo.

Con lo cual, entendemos que nuestro Código no haya incluido dentro del concepto de sujeto pasivo al hecho imponible como determinante de tal situación, sino que haya optado por limitarse al mandato de una norma legal, con la intención de definir al sujeto pasivo tributario general, sin limitarse al contribuyente como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Ahora bien, el artículo 18 de nuestro Código Tributario, se encarga de ser específico respecto a la determinación del contribuyente, al disponer que, *“para todos los efectos legales, son contribuyentes, las personas directamente obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria por encontrarse, respecto al hecho generador, en la situación prevista por la ley. Tendrán el carácter de contribuyente, por consiguiente: 1) Las personas naturales, las personas jurídicas de derecho público o derecho privado y los fideicomisos; 2) Las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, aunque no dispongan de patrimonio⁵³¹, ni tengan autonomía funcional”*.

Tal y como podemos apreciar, en este segundo caso se determina al hecho imponible (hecho generador) como determinante del contribuyente, sujeto obligado al cumplimiento de la obligación tributaria. Tal situación jurídica atribuirá al sujeto obligado el carácter de contribuyente, sin perjuicio que, remitiéndonos al anterior concepto de sujeto pasivo ofrecido por el artículo 16 del Código, este mismo contribuyente (así definido por incurrir en el hecho imponible manifestando capacidad contributiva gravable), que es llamado a cumplir la obligación tributaria, deba cumplir, adicionalmente, *cualquier otra obligación derivada de ésta*.

⁵³¹ Lo cual entra en contradicción con los principios de justicia tributaria al imponérsele una prestación tributaria a alguien que no manifiesta capacidad contributiva.

Con lo cual, debemos entender: al artículo 18 de la Ley No. 562, al hecho imponible, y al cumplimiento de la obligación tributaria; como aspectos que permiten definir e identificar al contribuyente. Aunque no por ello, luego de la debida aplicación de los correspondientes elementos del tributo (hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen, y cuota) como una especie de filtro para el establecimiento, cuantificación y exigencia de la deuda tributaria, éste deba, al fin de cuentas, cumplir con más obligaciones que la propia obligación tributaria, o ni siquiera dicha obligación principal. Pero, tales supuestos, no niegan que este sujeto haya sido llamado, en un principio, a la satisfacción de tal obligación, y con lo cual adquiera el carácter de contribuyente.

3.1.2.2. Otros obligados tributarios

Primero que nada debemos estar claros que los sujetos que a continuación trataremos, a pesar de consistir en auténticos sujetos pasivos de Derecho tributario, no forman parte del elemento subjetivo del hecho imponible, el cual se limita a la obligación tributaria.

Esto nos queda claro, primero que nada, siendo que, a diferencia del contribuyente, éstos no adquieren el carácter de sujetos pasivos en virtud del hecho imponible. Pues, tal y como explicábamos, a pesar de intervenir en la obligación tributaria, lo hacen como agentes externos de ésta, ajenos al vínculo tributario obligacional que une al Estado (como sujeto activo) y al contribuyente (como sujeto pasivo).

De esta forma, los demás obligados tributarios buscan dotar de mayor celeridad y seguridad a la gestión tributaria, con lo cual, dependen de la existencia de una obligación tributaria principal, cierta o eventual⁵³², lo cual, consecuentemente,

⁵³² Hablamos de obligación eventual en casos como el del IR en los cuales se aplican retenciones durante el año gravable, pero el hecho imponible será realizable o no, al finalizar dicho año.

también creará una dependencia de la existencia o posible existencia de un contribuyente, como sujeto pasivo de esta obligación. Además, como otra nota delineadora de estos sujetos podemos señalar que no son llamados a satisfacer verdaderas obligaciones contributivas, pues no resisten una carga impositiva como el contribuyente.

Por estos motivos, a pesar de no incumbir estos sujetos al presente estudio, a continuación dedicaremos unas breves páginas a su exposición y breve análisis, sin ahondar más de lo necesario en su tratamiento, para ofrecer una clara visión de la relación jurídico-tributaria.

De tal forma que nos dedicaremos a abordar al responsable y sus especies que describe nuestra legislación, haciendo algunas apreciaciones respecto a la figura del sustituto en el Derecho comparado. Mas, nos negamos a incluir al denominado por la doctrina como *sucesor*⁵³³, dentro de esta categoría, por tratarse propiamente de un cambio de contribuyente, con lo cual, éste seguirá siendo un autentico sujeto pasivo de la obligación tributaria. En tal sentido, la que se da es un cambio de titularidad de la manifestación de capacidad contributiva, y no de otros deberes u obligaciones, distintos de los que nacen del hecho imponible.

3.1.2.2.1. Responsables Directos

El artículo 20 de nuestro CT entiende dos categorías de responsables directos, a saber, *Responsable Retenedor* y *Responsable Recaudador*, los cuales serán “*personas designadas por la ley que en virtud de sus funciones públicas o privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deben efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente*”.

⁵³³ Vid, ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), GONZÁLEZ GARCIA, Eusebio, GARCÍA BUENO, Marco César, GONZÁLEZ VARELA, Liliana, et. al.; *Manual de Derecho Tributario*, 2^{da} ed., Porrúa, México, 2008, págs. 207-210.

En este sentido, nuestra ley define como **responsable retenedor** a aquellos *“sujetos que al pagar o acreditar ciertas sumas a los contribuyentes o terceras personas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como adelanto o pago a cuenta de los tributos a cargo de dichos contribuyentes o terceras personas, y enterarlo al fisco en la forma y plazos establecidos”* en el Código y demás leyes tributarias.

Tal y como podemos inferir, a pesar de estar ligada a la obligación tributaria principal, ésta consiste en una obligación que exige el Estado a partir de un supuesto de hecho (*ex lege*) distinto al hecho imponible. De tal forma que, a pesar que dentro del plano aplicativo del IR, la figura del retenedor se torna de gran importancia, ello es ajeno a la estructura propia de la obligación tributaria, que tal y como vimos, nace del hecho imponible.

Por ejemplo, en el caso de un empleador que deba remunerar el trabajo de sus trabajadores, así como el recibir dicho pago por parte de estos trabajadores constituye una posible manifestación de capacidad contributiva que los convierta, al incurrir en el hecho imponible que dispone la ley, en sujetos pasivos de la obligación tributaria: contribuyente. El pago de este salario por parte del empleador constituye el presupuesto de hecho legal que le obliga frente a la Administración pública como responsable retenedor.

Con ello, podemos estar claros que la obligación en la que se ve inmerso constituye una, completamente ajena a la obligación tributaria. Es por estos motivos que sosteníamos que solo nos limitaríamos a ofrecer un sucinto estudio de la figura de los responsables.

En este caso se trata de un vínculo directamente entre responsable retenedor y Administración pública que busca simplificar la gestión tributaria por parte del ente impositor. Pues, siguiendo la mecánica del ejemplo antes expuesto, frente a tres

empleadores que tengan a su cargo 20 trabajadores cada uno, la Administración tributaria, en lugar de exigir el cumplimiento de la prestación tributaria a lo que serían 60 contribuyentes, le encomienda al empleador la obligación de retener estas prestaciones al momento de hacer los respectivos pagos para luego enterar la cantidad retenida.

En este sentido, el ente impositor en lugar relacionarse de manera independiente con 60 contribuyente para la gestión del tributo, se limita a 3 empleadores a quienes exigirá, en su calidad de responsables retenedores, la retención y posterior ingreso a las arcas del Estado la cantidad que la ley le manda a retener. Exponemos este ejemplo como un supuesto que nos permite apreciar como el actuar de los responsables retenedores dota a la gestión tributaria de mayor celeridad y seguridad.

El artículo 84 del Reglamento de nuestra ley de equidad fiscal aclara que *“son responsables de hacer las retenciones del IR, las instituciones del Estado, las personas naturales y jurídicas responsables retenedores del IVA e ISC que efectúen operaciones contenidas en el artículo 81 de este Reglamento con terceras personas, sean naturales o jurídicas, responsables o no del IVA, así como aquellos que notifique la DGI”*.

Con todo ello, reiteramos la importante función catalizadora y garantista que desempeñan los responsables retenedores en la gestión de impuestos como el IR. Sujetos que, indudablemente, junto con los demás obligados tributarios, merecen todo un estudio en su honor, pero que lamentablemente, no estamos en posición de ofrecer, evitando desvirtuarnos del tema que nos interesa.

Por otro lado nuestra legislación hace alusión a los **responsables recaudadores** como aquellas *“personas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al Fisco. También son responsables recaudadores, las personas*

jurídicas con quienes la Administración Tributaria suscriba convenios para percibir los tributos y sanciones pecuniarias”.

Para una mejor comprensión nos podemos remitir al ejemplo del caso del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA). De acuerdo al artículo 36 de la Ley de equidad fiscal el IVA grava los actos realizados en territorio nacional sobre las Enajenación de bienes⁵³⁴ (entre otros). En este sentido, el 50 de la misma ley dispone que *“se entiende por enajenación para efecto del IVA todo acto o contrato que conlleve la transferencia del dominio o de la facultad para disponer de un bien como propietario, independientemente de la denominación que le asignen las partes, y de la forma de pago del precio pactado...”*.

Dicho esto, por la misma estructura aplicativa del impuesto, en función del número de fases del proceso de producción y distribución en las que es aplicado, el IVA constituye un impuesto multifásico. Con ello, ubicándonos en una cadena de comercialización de “x” bien, en cada una de sus fases intermedias hasta arribar al consumidor final, vemos la intervención de responsables retenedores para la gestión de IVA.

Primero que nada, al producirse cada una de estas enajenaciones el comprador incurre en el hecho imponible del IVA obligándose como sujeto pasivo de la obligación tributaria frente al Estado (contribuyente). Mientras que el productor y cada uno de los intermediarios, con excepción del consumidor final, también se instituye como responsable recaudador del mismo IVA frente al Estado, teniendo a su cargo la recaudación del IVA que asumirá su comprador, como contribuyente, hasta arribar al consumidor final.

⁵³⁴ Vid, artículo 36, numeral 1 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

Es importante resaltar que a pesar que un intermediario pueda ser contribuyente en un momento y responsable recaudador en otro, ambas calidades se ejercen en situaciones jurídicas independientes, esto es, obligaciones completamente diferenciadas.

Finalmente podemos apuntar que dentro de las demás obligaciones que le exige cumplir la ley al responsable recaudador están las de⁵³⁵:

1. Inscribirse como responsables recaudadores en la Administración de Renta u oficinas autorizadas por la Dirección General de Ingresos.
2. Responder solidariamente por el importe del IVA no trasladado.
3. Llevar libros contables y registros especiales autorizados conforme señale el Reglamento de esta Ley.
4. Mantener en lugar visible al público la constancia de responsable recaudador.
5. Extender factura o expedir documentos que comprueben el valor de las operaciones gravadas que realicen, señalando en los mismos, expresamente y por separado, el IVA que se traslada, en la forma y con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de la Ley. Si el responsable recaudador no hiciere la separación, se le liquidará el IVA sobre el valor de la factura, salvo que estuviere autorizado por la Dirección General de Ingresos.
6. Solicitar autorización a la Dirección General de Ingresos para realizar operaciones gravadas a través de medios electrónicos u otro tipo de tecnologías.

⁵³⁵ *Vid*, artículo 61 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

7. Presentar a la Dirección General de Ingresos las declaraciones mensuales, aún cuando no hayan realizado operaciones.

3.1.2.2.2. Responsable por deuda tributaria ajena

Finalmente, de acuerdo a nuestra legislación nos encontramos con un tercer tipo de responsable denominado, *responsable por deuda tributaria ajena*. En este caso, nos encontramos en una modalidad no tan propia del Derecho tributario, como las antes expuestas, pero que esta disciplina adopta del Derecho común para incorporarla a la materia tributaria.

De acuerdo al artículo 19 de nuestro Código Tributario, *“son responsables por deuda tributaria ajena las personas que por la naturaleza de sus funciones o por disposición legal, deben cumplir o hacer cumplir dichas obligaciones, como, son entre otros, los apoderados, los administradores, o representantes en su caso”*. En este sentido nos aclara la misma ley *“la responsabilidad establecida en el presente artículo se limita al valor de los patrimonios que se administran o estén bajo su responsabilidad. En caso que el administrador o responsable tuviere un superior jerárquico a quien pudiere advertir de manera escrita de la responsabilidad de cumplir en tiempo y forma con una obligación tributaria y el segundo hace caso omiso a tal advertencia, el administrador o responsable se verá relevado de responsabilidades por ese caso en particular”*.

Así mismo, el artículo 104 del mismo Código dispone que sin perjuicio de los deberes y obligaciones establecidos en el él *“los responsables por deuda ajena deberán cumplir sus obligaciones en base a lo dispuesto en la legislación vigente. En especial deberán:*

1. *Efectuar, declarar y enterar las retenciones o percepciones a que están obligados por mandato de la ley; y*
2. *Cumplir con los procedimientos, plazos y requisitos establecidos por este Código, leyes tributarias vigentes y demás normas, disposiciones y reglamentos de la Administración Tributaria”.*

3.2. ELEMENTO OBJETIVO

Habiendo analizado al contribuyente como elemento subjetivo de la obligación tributaria, no nos queda más que estudiar la actividad, hecho o situación, en la cual dicho sujeto se debe ver inmerso para que nazca la obligación, y consecuentemente sea considerado como tal (contribuyente).

En este contexto, el elemento objetivo del hecho imponible cuenta con cuatro vertientes, a saber: aspecto material, aspecto espacial, aspecto temporal y aspecto cuantitativo, que especificarán el presupuesto de hecho imponible. De entre ellos debemos destacar al aspecto material como la base del resto, siendo que dicho aspecto determinará, propiamente, la situación base considerada como generadora de la obligación tributaria, y el resto aspectos (espacial, temporal, cuantitativo) vendrán a limitar al aspecto material y especificar su contenido, o lo que es lo mismo, consistirán en modulaciones del aspecto material.

Además de la determinación de la situación que dará origen a la obligación, la importancia del elemento objetivo del hecho imponible radica en que éste sirve de plataforma para el establecimiento de la base imponible de la imposición. En este sentido, la relación con el pasado que guarda la base imponible con el elemento constitutivo del tributo (hecho imponible), vista desde otra perspectiva se traducirá en una visión de futuro, propia del hecho imponible, en cuanto sirve de base para la determinación de la base imponible.

3.2.1. Aspecto Material

El aspecto material es el propio hecho, acto, negocio, estado o situación que se grava, siendo el que caracteriza o califica el tributo, y que en los sistemas tributarios desarrollados consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica, sea como renta, como patrimonio o como gasto. Según su formulación, puede dar lugar a hechos imponibles genéricos o globales (abarcando supuestos no citados expresamente por la norma, pero subsumibles en su delimitación global), o bien, específicos o pormenorizados (expresamente especificados o detallados en la norma)⁵³⁶.

De tal forma que el aspecto material se refiere al propio acto o hecho como situación base que se ve gravado por el hecho imponible. De tal forma que este presupuesto de hecho, llámese actividad, negocio o simple situación en la cual objetivamente se ve inmerso el contribuyente, al constituir una manifestación de capacidad contributiva, se ve absorbida por el hecho imponible como hecho generador de la obligación tributaria. En este sentido VILLEGAS⁵³⁷ sostiene que este aspecto siempre presupone un verbo (haber, dar, transferir, entregar, recibir, ser, estar, etc.).

Transportándonos a Nicaragua, el artículo 28 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua dispone que el “*hecho generador es el presupuesto establecido en la ley para determinar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*”, a lo cual agrega el numeral 1 del artículo 29, “*el hecho generador de la obligación tributaria se considera realizado en las*

⁵³⁶ Vid, QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 262; y CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 354.

⁵³⁷ VILLEGAS, Héctor; *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, T. I., Depalma, Buenos Aires, 1980, pág.107; citado por SANABRIA pág. 187.

situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado los actos o circunstancias materiales necesarias para que se produzcan los efectos que normalmente le corresponden". Con ello, el aspecto material consistirá en dichos actos o circunstancias materiales que los aspectos temporal, espacial y cuantitativo se encargarán de especificar.

3.2.2. Aspecto Espacial

El aspecto espacial, escribe acertadamente SÁINZ de BUJANDA⁵³⁸, es el elemento que, generalmente, determina la eficacia de las normas tributarias dentro de un territorio dado. Así, pues, el aspecto espacial se referirá a la territorialidad, al lugar físico donde se produce el hecho imponible para poder ser considerado como tal. Con ello, CAZORLA PRIETO⁵³⁹ señala que "la vertiente espacial se refiere al ámbito de aplicación territorial del hecho imponible, que no es más que un aspecto concreto de la aplicación de la norma tributaria en el espacio".

El aspecto espacial viene siendo un reflejo lógico de los límites espaciales de jurisdicción que corresponde al legislador como consecuencia del principio de territorialidad. Sin embargo, la trascendencia de tal distinción jurisdiccional no solo limita a la potestad normativa en un ámbito internacional, sino que, a nivel nacional indica el lugar de producción del hecho imponible, siendo decisivo para determinar el Ente público territorial al que se sujeta⁵⁴⁰.

⁵³⁸ SÁINZ DE BUJANDA, *Análisis jurídico del hecho imponible*, 1065, págs. 873 y ss.; citado por GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto; *Derecho Tributario I*, 2^{da} ed., Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, pág. 196.

⁵³⁹ CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 354.

⁵⁴⁰ Asimismo, Sanabria apunta que, "la determinación fáctica del aspecto espacial resulta de vital importancia para la concreción de impuestos o exoneraciones como sucede por ejemplo en las zonas francas o puertos francos". *Vid*, SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999, pág. 188.

En el caso particular de Nicaragua, el artículo 29 del Código Tributario establece que *“el hecho generador se considerará ocurrido en el lugar donde se hayan realizado los actos, circunstancias o elementos constitutivos del presupuesto de hecho legal, o donde se haya realizado el último de aquellos cuando hubieren acaecido en diferentes lugares o donde la ley considere que se han realizado”*.

3.2.3. Aspecto Temporal

El aspecto temporal del hecho imponible será aquel que delimita su realización en el tiempo, con ello, dicho aspecto vendrá a determinar el momento en el que se considerará como realizado el hecho imponible, y, consecuentemente, nacerá la obligación tributaria.

De esta manera, la vertiente temporal atañe al momento de nacimiento de la obligación tributaria, lo cual conlleva grandes implicancias y torna a este aspecto de gran trascendencia. Pues, tal y como hemos venido estudiando, a pesar que con la simple realización del hecho imponible la obligación tributaria no necesariamente es líquida ni exigible; desde su realización la Administración pública ya cuenta con el auténtico derecho a ella como acreedor de la misma. Sin embargo, siendo que ésta aún no ha sido cuantificada, dicho acreedor carece del aspecto subjetivo, entendido como la exigibilidad de la prestación.

Ello resulta importante, por ejemplo, para la determinación del momento a partir del cual se computará la prescripción de la obligación, o bien a partir del cual la obligación devenga intereses moratorios (sea ésta a partir de la realización del hecho imponible, la liquidación, por citar algunos). Sin embargo, teniendo presente todas las particularidades de la obligación tributaria que hemos estudiado en el segundo capítulo del presente estudio, somos de la opinión que ésta debe ser vista como una obligación a plazo, donde el mismo acreedor debe respetar el

plazo que tiene el deudor para el cumplimiento de la prestación antes del cual dicho acreedor no puede exigir, materialmente, su cumplimiento.

Aterrizando a nuestra legislación, el artículo 29 del Código Tributario dispone que el hecho generador de la obligación tributaria se considera realizado⁵⁴¹:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado los actos o circunstancias materiales necesarias para que se produzcan los efectos que normalmente le corresponden; o
2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas definitivamente de conformidad al derecho aplicable.

3.2.4. Aspecto Cuantitativo

Primero que nada, es menester aclarar que el aspecto cuantitativo del hecho imponible no trasfigura a dicho elemento constitutivo del tributo en un elemento cuantitativo como sí lo serán la base imponible y el tipo de gravamen.

Éste aspecto no es considerado por gran parte de la doctrina tributaria, sin embargo, su importancia es monumental para la determinación de tributos de cuota fija o variable. Pues, a pesar de consistir, el hecho imponible, en un elemento constitutivo, la verdad es que la relación entre todos los elementos del tributo es tan íntima, a tal punto que, el aspecto material del hecho imponible que permita una modulación en la manera o intensidad de ser realizado (en caso de tratarse de un tributo de cuota variable) constituye la antesala para los demás elementos como base imponible.

⁵⁴¹ *Vid*, artículo 29 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

De entre los autores que sí dedican páginas a su estudio, podemos señalar a QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO⁵⁴², quienes sostienen que el aspecto cuantitativo del hecho imponible “expresa la medida con que el hecho imponible se realiza, su cuantía, volumen o intensidad. Habiendo tributos fijos y variables, sólo en estos últimos existirá dicho aspecto (volumen de renta, valor de patrimonio, o del bien transmitido, etc.), pues en los fijos su hecho imponible no es susceptible de producirse en distinto grado, siendo imposible su medición (por ejemplo, la obtención de un certificado administrativo)”.

En otras palabras, el aspecto cuantitativo determinará al aspecto material expresado en números, sean estos dinero o unidades de medida, necesaria para ser considerada como hecho imponible. Es decir, aquella modulación cuantitativa del aspecto material necesaria para determinar el nacimiento de la obligación tributaria. Es por ello que debemos mantener clara la línea divisoria entre el aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible, y la base imponible del tributo.

Debemos evitar, entonces, confusiones en los casos de impuestos de cuota variable (sea ésta establecida mediante una cantidad en dinero fija o por porcentajes progresivos)⁵⁴³ donde el hecho imponible puede ser realizado con mayor o menor intensidad, sin embargo, tal medida o magnitud de realización nos interesa, únicamente, cuando la ley establezca como parte del hecho imponible un mínimo de intensidad (entiéndase, cantidad, volumen, entre otros) para el nacimiento de la obligación tributaria. Pues, bien, el atender dicha intensidad de realización para el establecimiento de la cuota, le compete a la base imponible y no al hecho.

⁵⁴² QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 263.

⁵⁴³ Sobre este tema nos referiremos con mayor detalle en el siguiente capítulo.

Para una mejor comprensión nos podemos remitir a los supuestos de no sujeción del Impuesto sobre la Renta en Nicaragua, esto es, el artículo 11 de la Ley de Equidad Fiscal. Dicho artículo dispone dos limitantes cuantitativas (aspecto cuantitativo) al hecho imponible al disponer en sus numerales 1 y 15 que “*no se comprenderán como ingresos constitutivos de renta, y por lo tanto, no serán gravados con el IR, los siguientes:*

1. *Los premios de la Lotería Nacional, excepto aquellos superiores a los cincuenta mil Córdobas; (...)*
1. *Los premios de juegos, tales como rifas, sorteos y similares, y ganancias de apuestas, menores o iguales a los veinticinco mil córdobas (C\$ 25,000.00), tanto en dinero como en especie⁵⁴⁴.”*

En otras palabras, lo que estos numerales indican es que los premios de la Lotería Nacional deberán ser *superiores a cincuenta mil Córdobas (C\$50,000.00)* para dar origen a la obligación tributaria; lo mismo sucede con los premios de juegos, tales como rifas, sorteos y similares, y ganancias de apuestas, los cuales deberán ser *superiores a los veinticinco mil córdobas (C\$ 25,000.00)*, para generar la obligación tributaria.

Mientras que la base imponible, a pesar de tomar como referencia al hecho imponible para su determinación, ésta no procura fijar la cuantía necesaria para que nazca dicha obligación, como sí lo hace el aspecto cuantitativo. Hecha esta aclaración remitimos al lector al siguiente capítulo donde podrá tener aún una visión más clara de las diferencias que guardan ambos conceptos, que perfectamente pueden, o no, coincidir.

⁵⁴⁴ Cabe destacar que este último inciso 15 fue adicionado por el artículo 2 de la Ley No. 712, Ley de reformas y adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 241 del 21 de Diciembre del 2009.

4. Análisis al Hecho Imponible del IR en Nicaragua

Habiendo estudiado lo que respecta al elemento subjetivo del hecho imponible, no nos cabe duda que dicho elemento se traduce en el contribuyente, al consistir, éste, en el legítimo sujeto pasivo de la obligación tributaria. ¿Pero que sucede en el caso particular del IR?

Pues, en el caso de Nicaragua, tal y como veíamos, existen dos tipos de Impuesto sobre la Renta, los cuales, a pesar de contar con rasgos generales que les ubican dentro del mismo tipo impositivo del IR, sin olvidar la sistemática de la ley que les regula bajo un mismo título que lleva por nombre el “Impuesto sobre la Renta”. Las diferencias entre uno y otro tipo radican desde el nacimiento de la propia obligación, tal y como estudiaremos a continuación

El hecho imponible del IR ordena que el contribuyente⁵⁴⁵ que perciba renta será sujeto pasivo de la obligación tributaria del Impuesto sobre la Renta. Ahora, teniendo ante nosotros un Impuesto sobre la Renta *Neta* y un Impuesto sobre la Renta *Bruta*, recaemos en el artículo 5 de la Ley de equidad fiscal como elemento común para la determinación del hecho imponible de ambos.

⁵⁴⁵ “para todos los efectos legales, son contribuyentes, las personas directamente obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria por encontrarse, respecto al hecho generador, en la situación prevista por la ley...”, artículo 18 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

4.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA NETA

Ahora bien, en el caso del Impuesto sobre la Renta Neta, los artículos 3 y 4 de la Ley de Equidad Fiscal se encargan de fijar el elemento subjetivo y objetivo hecho imponible del Impuesto sobre la Renta Neta según expondremos a continuación.

4.1.1. Elemento Subjetivo

El artículo 3 de la Ley de Equidad Fiscal crea el Impuesto sobre la Renta “*sobre toda renta neta de fuente nicaragüense obtenida por personas...*”, sin importar mayor especificación de ellas respecto la naturaleza o nacionalidad. A lo cual, el segundo párrafo del mismo artículo agrega que “*para la aplicación del IR, son personas las naturales o jurídicas y las unidades económicas, sean nacionales o extranjeras, residentes o no en Nicaragua*”. En definitiva podemos sostener que el sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta Neta, lo constituirá todo aquel que obtenga renta neta de fuente nicaragüense.

No obstante, aquí resulta importante retomar los sujetos exentos por el artículo 10 de la Ley de Equidad Fiscal, el cual dispone: “*Están exentos del pago del Impuesto sobre la Renta:*

1. *Las universidades y los centros de educación técnica superior de conformidad con el artículo 125 de la Constitución Política de la República de Nicaragua, así como los centros de educación técnica vocacional. Las instituciones artísticas, científicas, educativas y culturales, los sindicatos de trabajadores, los partidos políticos, los Cuerpos de Bomberos y la Cruz Roja Nicaragüense, siempre que no persigan fines de lucro.*

Cuando estas mismas instituciones realicen actividades remuneradas que impliquen competencia en el mercado de bienes y servicios, la renta

proveniente de tales actividades no estarán exentas del pago de este impuesto.

- 2. Los Poderes del Estado, ministerios, municipios, regiones autónomas, las comunidades indígenas, entes autónomos y descentralizados y demás organismos estatales en cuanto a sus rentas provenientes de sus actividades de autoridad o de derecho público.*
- 3. Las representaciones diplomáticas, las misiones y organismos internacionales, los representantes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras, siempre que exista reciprocidad.*
- 4. Las iglesias, denominaciones, confesiones y fundaciones religiosas que tengan personalidad jurídica, en cuanto a sus rentas provenientes de actividades y bienes destinados a sus fines.*
- 5. Las instituciones de beneficencia y de asistencia social, las asociaciones, fundaciones, federaciones y confederaciones, que tengan personalidad jurídica, sin fines de lucro.*

Cuando estas mismas instituciones realicen actividades remuneradas que impliquen competencia en el mercado de bienes y servicios, la renta proveniente de tales actividades no estarán exentas del pago de este impuesto.

Igualmente, no estarán exentos de pagar este impuesto, cuando tales personas jurídicas se dediquen a prestar o brindar servicios financieros de cualquier índole y que las mismas estén sujetas o no a la supervisión de la Superintendencia de Bancos y de otras Instituciones Financieras.

6. *Los representantes, funcionarios o empleados de organismos o instituciones internacionales, cuando tal exoneración se encuentre prevista en el convenio o tratado correspondiente; excepto los nacionales que presten servicio dentro del territorio nacional y cuando su remuneración no esté sujeta a prestación análoga en el país u organismo que paga la remuneración.*
7. *Las sociedades cooperativas legalmente constituidas. En caso de que distribuyan excedentes, las sumas distribuidas a los socios o cooperados serán consideradas como parte de la renta personal de los mismos, los cuales deberán pagar el Impuesto sobre la Renta de conformidad con lo establecido en esta Ley y su Reglamento”.*

Sin embargo, tal y como señalábamos respecto a las exenciones, al consistir éstas en vías de derogación de la eficacia jurídica del hecho imponible en vía positiva, ello se traduce que en un primer momento se realiza el hecho imponible, y por tanto la sujeción al tributo, pero casi inmediatamente la misma ley declara la exención del mismo. Es decir, tal y como señalan PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA⁵⁴⁶, “el supuesto de exención libera el cumplimiento de ciertos deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido de nacer”.

Con ello, dejamos claro que a pesar que el artículo 10 de la Ley de Equidad Fiscal exime a ciertos sujetos del cumplimiento de la obligación tributaria principal, por haberse incurrido en el hecho imponible, aún se deben cumplir las demás obligaciones accesorias.

⁵⁴⁶ PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.; *Curso...*, T-I, pág. 2111; citado por ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, GARCÍA BUENO, Marco César, GONZÁLEZ VARELA, Liliana, et. al.; *Manual de Derecho Tributario*, 2^{da} ed., Porrúa, México, 2008, pág. 193.

4.1.2. Elemento Objetivo

Habiendo abordado el elemento subjetivo del hecho imponible del IRN, a continuación nos dedicaremos al análisis de su elemento objetivo, pasando por cada uno de los aspectos que le integran.

4.1.2.1. Aspecto Material

El artículo 3 tal y como vimos crea el impuesto sobre la renta neta de fuente nicaragüense, de tal forma que tal y como señalábamos respecto al elemento subjetivo, a todo aquel que perciba dicha renta neta, le es atribuido, por la ley, el carácter de contribuyente. Pero entonces ¿Qué podemos entender por dicha renta neta de fuente nicaragüense que constituye el aspecto material del hecho imponible del IRN?

El artículo 4 de la misma ley se da a la tarea de definir sus alcances, definiéndole como aquella que *“se deriva de bienes o activos existentes en el país; de servicios prestados a personas en el territorio nacional, aún cuando el que brinde el servicio no haya tenido presencia física; o de negocios llevados a cabo o que surtan efectos en la República de Nicaragua, sea cual fuere el lugar donde se percibe dicha renta”*.

Dicho esto, para poder determinar el contenido de la renta neta de fuente nicaragüense (aspecto material) debemos partir del concepto de renta neta, el cual es, de acuerdo al artículo 20 de la Ley de Equidad Fiscal *“...la renta bruta del contribuyente menos las deducciones autorizadas por esta Ley”*, consecuentemente ello nos reconduce al artículo 5 de la Ley No. 453 que dispone *“La renta bruta comprende todos los ingresos recibidos y los devengados por el contribuyente durante el año gravable...”*, que, finalmente, nos remite a los

artículos 12 y 17 de la misma ley, los cuales, se refieren a los gastos deducibles y no deducibles para el cómputo de la renta neta.

Como corolario de todo lo antes referido, podemos concluir que el aspecto material del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta Neta, lo constituye, valga la redundancia, la renta neta de fuente nicaragüense, la cual se deriva de la renta bruta menos las respectivas deducciones⁵⁴⁷.

A todo ello, además, debemos restarle los supuestos de no sujeción que dispone el artículo 11 de la Ley de Equidad Fiscal, ellos son:

1. Los premios de la Lotería Nacional, excepto aquellos superiores a los cincuenta mil Córdobas.
2. Las sumas recibidas por concepto de seguros, salvo que lo asegurado fuera ingreso o producto, en cuyo caso dicho ingreso se tendrá como renta.
3. Las indemnizaciones que reciben los trabajadores o sus beneficiarios, contempladas en el Código del Trabajo, Convenios Colectivos y las de cualquier otra índole laboral, y los ingresos de cualquier índole que se perciban de acuerdo a la legislación de seguridad social.
4. El décimo tercer mes o “aguinaldo”.
5. Los intereses que devenguen los créditos otorgados por instituciones crediticias internacionales y agencias o instituciones de desarrollo de gobiernos extranjeros.

⁵⁴⁷ Respecto a estas deducciones resulta importante también tener presente los artículos del 23 al 33 y del 38 al 42 del Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 109 y 110 del 12 y 13 de Junio del 2003.

6. Los intereses que devenguen los préstamos otorgados al Estado y sus instituciones, por bancos o instituciones privadas extranjeras.
7. Los representantes diplomáticos nicaragüenses, si están sometidos a prestación análoga en el país donde está situada la representación.
8. Las remuneraciones que reciban las personas naturales residentes en el extranjero y que ocasionalmente presten servicios técnicos al Estado o instituciones oficiales, siempre y cuando dichas remuneraciones fuesen donadas por gobiernos, instituciones extranjeras o internacionales.
9. Los dividendos o participación de utilidades pagados por las sociedades a sus accionistas o socios, sobre los que se hubiesen efectuado retenciones definitivas; y
10. Los premios de juegos, tales como rifas, sorteos y similares, y ganancias de apuestas, menores o iguales a los veinticinco mil córdobas (C\$ 25,000.00), tanto en dinero como en especie.”

4.1.2.2. Aspecto Temporal

Para realizar el análisis del límite temporal del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta Neta debemos realizar un recorrido por la ley similar a aquel hecho para la determinación de su aspecto material. De esta manera partimos del concepto de renta neta (aspecto material), el cual es, de acuerdo al artículo 20 de la Ley de Equidad Fiscal “...la renta bruta del contribuyente menos las deducciones autorizadas por esta Ley”, lo cual nos reconduce al artículo 5 de la Ley de Equidad Fiscal que dispone: “La renta bruta comprende todos los ingresos recibidos y los devengados por el contribuyente durante el año gravable...”.

Con lo cual, partimos del siguiente silogismo: Si la renta bruta contiene a la renta neta, por desprenderse esta última de la renta bruta menos las deducciones; y dicha renta bruta se limita a los ingresos recibidos y devengados durante el año gravable; necesariamente el concepto de renta neta también se limitará temporalmente a dicho periodo, el cual se traduce en una situación duradera.

Por ello, podemos afirmar que el límite temporal del hecho imponible será el año gravable que, incorrectamente no fue determinado por la ley, ya que ésta solo se limita a darle un nombre: año gravable. De tal manera que, a falta de una regulación *ex lege* del aspecto temporal, el Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal, hace frente al vacío legal definiéndole como aquel comprendido “*entre el 1 de julio de un año y el 30 de junio del año inmediato subsiguiente*”⁵⁴⁸.

Asimismo, la ley contempla que los contribuyentes puedan solicitar a la Dirección General de Ingresos un período distinto al año gravable general para todos los contribuyentes⁵⁴⁹. Mas, reincide en la anterior violación a los principios de justicia tributaria y el mismo artículo 115 de nuestra Constitución, al no establecer dicho periodo especial mediante ley. Si no que, ante la ausencia de tal disposición legal, su reglamento, arbitrariamente, se atribuye tal función, estableciendo en su artículo 71 que “*los contribuyentes podrán solicitar a la DGI de conformidad a lo establecido en el artículo 23 de la Ley, los períodos anuales especiales siguientes:*

- 1) *1 de Abril al 31 de Marzo;*
- 2) *1 de Octubre al 30 Septiembre; y*
- 3) *1 de Enero al 31 de Diciembre”.*

⁵⁴⁸ Vid, artículo 67 del Reglamento de la Ley No. 453, el cual se lee: “*Para los efectos del artículo 21 de la Ley se entenderá como año gravable general para todos los contribuyentes, el periodo fiscal ordinario comprendido entre el 1 de julio de un año y el 30 de junio del año inmediato subsiguiente*”. Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 109 y 110 del 12 y 13 de Junio del 2003.

⁵⁴⁹ Vid, artículo 23 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

4.1.2.3. Aspecto Espacial

Ahora bien, respecto al aspecto espacial del Impuesto sobre la Renta Neta, debido a su propia estructura, como una imposición personal, permite la contemplación universal de la renta del sujeto más allá de su adscripción política y administrativa a un Estado concreto. De tal forma que el artículo 3 de la Ley de Equidad Fiscal crea dicho impuesto *“sobre toda renta neta de fuente nicaragüense obtenida por personas, cualquiera que sea su nacionalidad, domicilio o residencia, inclusive si el bien o el servicio se paga fuera de Nicaragua”*.

En este sentido, la ley no realiza una delimitación geográfica del lugar físico donde se produce el hecho imponible, sino que limita a dicho hecho por medio de la riqueza gravada (renta), al establecerse como limite espacial el origen de la renta neta. Tal definición de renta de fuente nicaragüense, así como la estructuración del IR sobre ésta, hace del Impuesto sobre la Renta en Nicaragua un tributo formulado de tal manera que su territorialidad no limite al elemento subjetivo de la imposición, sino más bien, respetando el principio de territorialidad en un plano objetivo a la renta de origen nicaragüense.

Con ello el concepto de renta (objeto sobre el cual recae el IR) en Nicaragua toma en cuenta, tanto aquella generada por actos que surtan efectos en el país, como aquella derivada de la prestación de servicios a personas en el territorio nacional. De tal suerte que al concertar aspectos objetivos y subjetivos en dicho concepto la riqueza gravada se extiende más allá de las fronteras de Nicaragua, pudiendo afectar a extranjeros no residentes.

Para una mejor comprensión de este límite nos vemos obligados a acudir al artículo 5 del Reglamento a la Ley de Equidad Fiscal, cuyo contenido, teniendo presente el principio de reserva de ley antes estudiado, debió ser regulado por ley

y no decreto. Dicho artículo dispone: *“conforme el artículo 4 de la Ley, toda renta cuya fuente o consecuencia surtan efectos en Nicaragua, independientemente del lugar donde se perciba, se considera de origen nicaragüense y por tanto afecta al pago del IR. Entre otras, son rentas de origen nicaragüense, las siguientes:*

- 1) Las provenientes de contratos que surtan efectos en Nicaragua, independientemente del lugar donde se hubiese producido la renta y de la residencia del pagador, incluso si el bien o el servicio fuese pagado en el exterior;*
- 2) Las provenientes de servicios prestados desde el exterior a personas domiciliadas en Nicaragua, aún cuando no se haya tenido presencia física y los servicios fueren prestados en el territorio nacional o desde el exterior, siempre que sus efectos económicos concurren con sus efectos jurídicos en Nicaragua;*
- 3) Los intereses generados por depósitos en el extranjero o ganancias de capital y otras rentas que perciban las personas naturales o jurídicas en Nicaragua provenientes de títulos valores adquiridos en el exterior, cuando el capital que generó esos intereses se de origen nacional, inclusive las rentas producto de la colocación de capital en el exterior, cualquiera que sea su naturaleza;*
- 4) Las remuneraciones de presidentes, directores y demás miembros de organismos, empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país que actúen en el extranjero;*
- 5) Las demás que conforme el artículo 3 y 4 de la Ley, se conceptuasen como rentas de origen nicaragüense y que no estuvieran comprendidas como ingresos no gravables en el artículo 11 de la Ley”.*

4.1.2.4. Aspecto Cuantitativo

Finalmente, en el caso del Impuesto sobre la Renta Neta, en principio, la ley no establece un mínimo o máximo de renta neta para nacer la obligación tributaria, sino, más bien, tal y como hemos venido observando, establece como hecho imponible “*toda renta neta de fuente nicaragüense...*”⁵⁵⁰ sin distinción cuantitativa de ella para la determinación del nacimiento de la obligación tributaria⁵⁵¹.

Sin embargo, aquí debemos retomar los supuestos de no sujeción que establece el artículo 11 de la Ley de Equidad Fiscal, los cuales se traducirán en los siguientes límites cuantitativos para el nacimiento de la obligación:

1. Los premios de la Lotería Nacional *superiores a cincuenta mil Córdobas (C\$50,000.00)*;
2. Los premios de juegos, tales como rifas, sorteos y similares, y ganancias de apuestas, *superiores a los veinticinco mil córdobas (C\$ 25,000.00)*

4.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA BRUTA

En el caso del Pago Mínimo Definitivo (Impuesto sobre la Renta Bruta), su hecho imponible viene determinado por el artículo 27 de la Ley de Equidad Fiscal, el cual dispone: “*El IR anual estará sujeto a un pago mínimo definitivo que pagarán todas las personas jurídicas en general y las naturales que realicen actividades empresariales o de negocios, sujetas al pago del IR*”. Por estos motivos, a continuación nos dedicaremos al estudio de cada uno de los elementos que le componen.

⁵⁵⁰ Artículo 3 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

⁵⁵¹ Puesto que el mínimo no imponible contemplado en el artículo 21 de la Ley de Equidad Fiscal, que introducíamos en los principios de justicia tributaria, forma parte de la base imponible de IR.

4.2.1. Elemento Subjetivo

Respecto al elemento subjetivo del Impuesto sobre la Renta Bruta no existen mayores complicaciones, pues, el artículo 27 es claro al establecer como contribuyentes del IRB a “...todas las personas jurídicas en general y las naturales que realicen actividades empresariales o de negocios, sujetas al pago del IR”.

En este caso, además de las exenciones del artículo 10 de la Ley de Equidad Fiscal, debemos agregar aquellas previstas por el artículo 29 de la Ley de Equidad Fiscal, que son⁵⁵²:

- 1) *“Los contribuyentes señalados en el Artículo 27 de esta Ley durante los tres primeros años de inicio de sus operaciones mercantiles, siempre que la actividad haya sido constituida con nuevas inversiones, excluyéndose las inversiones en adquisiciones de activos o derechos pre-existentes;*
- 2) *Los contribuyentes cuya actividad esté sujeta a precios de venta controlados o regulados por el Estado;*
- 3) *Las inversiones sujetas a un plazo de maduración de sus proyectos. El MHCP en coordinación con el MIFIC y el MAGFOR, según sea el caso, determinarán los períodos de maduración del negocio;*
- 4) *Los contribuyentes que no estén realizando actividades económicas o de negocio, que ante la DGI formalicen su condición de inactividad, previa solicitud del interesado; y*

⁵⁵² Vid, artículo 29 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, sin olvidar por ello las aclaraciones que hace el artículo 65 del Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 109 y 110 del 12 y 13 de Junio del 2003.

- 5) *Los contribuyentes que por razones de caso fortuito o fuerza mayor debidamente comprobado ante la administración tributaria, interrumpieran sus actividades económicas o de negocio.*”

4.2.2. Elemento Objetivo

De acuerdo a lo que señalábamos respecto al elemento subjetivo de este impuesto, el contribuyente será toda aquella persona en general y las naturales que realicen actividades empresariales o de negocios, “...*sujetas al pago del IR*”. Pero ¿a qué se refiere con sujetas al pago de IR?, la respuesta a esta pregunta es la que nos determinará el elemento objetivo (y en parte el mismo subjetivo) del IRB que analizaremos a continuación.

4.2.2.1. Aspecto Material

Tal y como hemos venido repitiendo, el artículo 27 de la Ley de Equidad Fiscal dispone que : “*El IR anual estará sujeto a un pago mínimo definitivo que pagarán todas las personas jurídicas en general y las naturales que realicen actividades empresariales o de negocios, sujetas al pago del IR*”. Ello nos deja la interrogante de que es lo que verdaderamente debemos entender por dicho IR.

Ante tal disposición, nuestra primera reacción sería la de remitirnos al artículo 3 de la Ley de Equidad Fiscal, que dispone: “*Créase el Impuesto sobre la Renta, en adelante denominado IR...*”, sin embargo, tal y como recordaremos, la redacción de este artículo continúa estableciendo dicho impuesto “...*sobre toda renta neta de fuente nicaragüense...*”, con lo cual, estaríamos interpretando al aspecto material del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta Bruta, como aquel mismo del Impuesto sobre la Renta Neta, es decir: *toda renta neta de fuente nicaragüense*.

Sin embargo, he aquí la importancia de la relación que guardan los distintos elementos de los tributos, particularmente la visión de futuro del hecho imponible, o lo que es lo mismo, la visión de pasado de la base imponible. Pues, tal y como pudimos apreciar, ambos elementos se encuentran estrechamente relacionados, sirviendo uno (hecho imponible) de plataforma para el establecimiento del otro (base imponible).

Lo que pretendemos explicar es que, adelantándonos un poco a la base imponible del IRB, siendo que de acuerdo al artículo 28 de la Ley de Equidad Fiscal la obligación éste se liquidará *“sobre el monto de la renta bruta anual, de conformidad con el Artículo 5 de esta Ley...”*, teniendo presente la estrecha relación entre la base imponible y el hecho imponible, y como esta segunda, parte del presupuesto gravado por la primera para la cuantificación de la obligación, pues, en sintonía con a los principios de justicia tributaria, siendo que el aspecto material del hecho imponible consiste en la manifestación de riqueza gravada, lo lógico será que dicha manifestación de riqueza sea tomada como base para la cuantificación de la propia obligación a cumplir.

Es por todo ello que, debemos concluir en el artículo 5 de la ley de equidad fiscal como el aspecto material del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta Bruta, con lo cual, éste estará comprendido por *“todos los ingresos recibidos y los devengados por el contribuyente durante el año gravable, en forma periódica, eventual u ocasional, sean éstos en dinero efectivo, bienes y compensaciones provenientes de ventas, rentas o utilidades, originados por la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, prestación de servicios, arriendos, subarriendos, trabajos, salarios y demás pagos que se hagan por razón del cargo, actividades remuneradas de cualquier índole, ganancias o beneficios producidos por bienes muebles o inmuebles, ganancias de capital y los demás ingresos de cualquier naturaleza que provengan de causas que no estuviesen expresamente exentas en esta ley”*, lo cual a su vez, tomará en

cuenta los supuestos de no sujeción previstos por el artículo 11 de la Ley de Equidad Fiscal.

Sin embargo, el aspecto material será diferenciado según el elemento subjetivo, de tal forma que en el caso de las personas jurídicas, éste será “percibir renta bruta”; mientras en el caso de las personas naturales será el de “realizar actividades empresariales o de negocios que generen renta bruta”.

4.2.2.2. Aspecto Temporal

Habiendo fijado a la renta bruta, comprendida en el artículo 5 de la Ley de Equidad Fiscal, como el aspecto material del hecho imponible, la determinación de su aspecto temporal no nos conduce a mayores complicaciones. Pues, de la simple lectura del artículo antes citado, sustraemos al “...*año gravable*” como su límite temporal. Ello, como es evidente, nos consigna nuevamente al año gravable que establecen los artículos 20 y 23 de la Ley de Equidad Fiscal y determinan los artículos 67 y 71 de su Reglamento, a todo lo cual, hacemos las mismas críticas respecto a la manifiesta violación del principio de legalidad (reserva de ley y seguridad jurídica)⁵⁵³.

⁵⁵³ No por ello debemos olvidar que, la establece para los años 2009 y 2010 un aspecto temporal especial al disponer: “Liquidación del pago mínimo definitivo del IR. Para la aplicación del artículo décimo quinto de la Ley No. 712, la liquidación del pago mínimo definitivo del IR se calculará de la manera siguiente: a) Efectuar un corte contable al 31 de diciembre de 2009. El contribuyente aplicará la alícuota del uno por ciento (1%) sobre el saldo de los activos totales contabilizados al 31 de diciembre de 2009. Este resultado deberá multiplicarse por el cociente de dividir entre doce el número de meses transcurridos desde el inicio del período fiscal al 31 de diciembre de 2009. El cálculo resultante será el pago mínimo proporcional correspondiente al año 2009; b) El contribuyente aplicará la alícuota del uno por ciento (1%) sobre la renta bruta gravable obtenida entre el 1 de enero de 2010 y la fecha de cierre del ejercicio fiscal de que se trate. El cálculo resultante será el pago mínimo proporcional correspondiente al año 2010...” Vid, artículo 31 del Decreto Ejecutivo No. 93-2009, Reglamento de la Ley No. 712, “Ley De Reformas Y Adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal,” y de Modificaciones al Decreto No. 46-2003, “Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal” y sus Reformas, publicado en La Gaceta No. 244 del 30 de Diciembre del 2009.

4.2.2.3. Aspecto Espacial

Como igual sucede en el Impuesto sobre la Renta Neta, la Ley no determina claramente un límite espacial al gravamen en cuestión, con lo cual no nos queda más que remitirnos a los límites espaciales en la propia materia gravada, es decir, la renta. Con ello, podemos determinar cómo limite espacial del hecho imponible a aquella renta *bruta* de fuente nicaragüense.

4.2.2.4. Aspecto Cuantitativo

Para poder determinar el aspecto cuantitativo del hecho imponible en el caso del Impuesto sobre la Renta Bruta, es completamente válida la implementación de un método semejante a aquel que hemos utilizado para el Impuesto sobre la Renta Neta. En este sentido recurrimos al artículo 5 de la Ley de Equidad Fiscal, el cual define a la renta bruta (aspecto material del hecho imponible), para poder, así, determinar el presente aspecto.

De su lectura se sustrae que “*la renta bruta comprende todos los ingresos recibidos y los devengados por el contribuyente...*” Donde el vocablo “*todos*” nos sirve de norte en la determinación del aspecto cuantitativo que dará nacimiento a la obligación tributaria. En este sentido, igual a como sucede en el Impuestos sobre la Renta Neta, la ley no hace una distinción cuantitativa del aspecto material, sino que con la existencia de tan solo un centavo de córdobas de renta bruta⁵⁵⁴, podemos afirmar que se ha incurrido en el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta Bruta.

⁵⁵⁴ Que haya sido recibido por el sujeto pasivo que determinada el artículo 27 de la Ley de Equidad Fiscal.

4.3.IMPUESTO POR EXPLOTACIÓN DE MÁQUINAS TRAGAMONEDAS Y MESAS DE JUEGO

Ahora bien, en el caso del Impuesto sobre Explotación de Máquinas Tragamonedas, siendo que su regulación solo cuenta con un artículo⁵⁵⁵, es dentro de dicho artículo 16 de la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 104 del 31 de Mayo del 2005 (que le crea), donde necesariamente coexisten plasmados el hecho imponible con los demás elementos del tributo que a continuación desglosaremos.

4.3.1. Elemento Subjetivo

El artículo 16 de la Ley No. 528, antes referido, y reformado por el artículo 14 de la Ley No. 712 crea el impuesto especial “*a los casinos, empresas de juegos de azar y aquellas cuyo objeto es la explotación técnico comercial de máquinas y mesas de juego existentes en los mismos*”⁵⁵⁶. De tal forma que, dicho artículo establece, expresamente, a tres sujetos como contribuyente del presente impuesto, a saber:

1. Los casinos;
2. Las empresas de juegos de azar; y
3. Aquellas (personas) cuyo objeto es la explotación técnico comercial de máquinas y mesas de juego.

Sin embargo, a ello habrá que agregar que este último numeral comprende en calidad de contribuyentes, tanto a personas naturales como jurídicas, siempre y

⁵⁵⁵ *Vid*, artículo 16 de la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 104 del 31 de Mayo del 2005.

⁵⁵⁶ *Vid*, artículo 14 de la Ley No. 712, Ley de reformas y adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 241 del 21 de Diciembre del 2009.

cuando realicen el elemento objetivo del hecho imponible⁵⁵⁷ que estudiaremos a continuación. Para ser más exactos, analizando en su conjunto todo el artículo 16 de la Ley No. 528, interpretamos que la ley entiende por “*empresas de juegos de azar*” a las personas jurídicas y por “*aquellas cuyo objeto es la explotación técnico comercial de máquinas y mesas de juego*” a las personas naturales.

En definitiva, sea en un sentido u otro, no nos cabe duda que la ley establece como elemento subjetivo del presente impuesto a los casinos en general y a las personas naturales o jurídicas cuyo objeto es la explotación técnico comercial de máquinas y mesas de juego.

4.3.2. Elemento Objetivo

Siguiendo con el análisis del elemento objetivo del hecho imponible del presente impuesto, resulta importante recordar el estrecho vínculo que guarda éste elemento del tributo con la base imponible, la cual nos servirá de indicio para una mejor precisión en la determinación de sus aspectos.

4.3.2.1. Aspecto Material

El aspecto material del elemento objetivo del presente impuesto radica en el elemento en común que se le atribuye a los tres sujetos establecidos como contribuyente, ello es “*la explotación técnico comercial de las máquinas tragamonedas y mesas de juego...*”⁵⁵⁸.

⁵⁵⁷ Vid, artículo 16 inciso a) de la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 104 del 31 de Mayo del 2005.

⁵⁵⁸ Vid, artículo 14 de la Ley No. 712, Ley de reformas y adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 241 del 21 de Diciembre del 2009.

Esto mismo es determinable a partir de la base imponible, la cual será (adelantándonos un poco a su estudio), de acuerdo a la lectura del inciso a) del artículo 16 de la Ley No. 528 la cantidad de maquinas tragamonedas por sala de juego autorizada. De tal forma que la base imponible retoma la manifestación de capacidad contributiva que grava el hecho imponible (la disposición de maquinas tragamonedas para su explotación) para aplicar a éste el debido tipo de gravamen.

Sin obviar que, el encabezado del artículo 16 de la Ley No. 528, introduce el propio aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible como parte del nombre de la imposición: “Impuesto por explotación técnico comercial de máquinas y mesas de juego”.

4.3.2.2. Aspecto Temporal

Como aspecto temporal del Impuesto por Explotación de Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego los incisos a) y b) del artículo 16 de la Ley No. 528, al leerse “*Se aplicará un impuesto mensual por máquina de juego...*” y “*Se aplicará un impuesto mensual a cada mesa de juego...*”, respectivamente, establecen como tal un periodo mensual.

4.3.2.3. Aspecto Espacial

Referente al aspecto espacial, dicho artículo, objeto de análisis, no hace referencia alguna respecto a un límite espacial. No obstante, considerando que la ley que le crea (Ley No. 528) viene a reformar una ley de carácter nacional⁵⁵⁹, como lo es la Ley No. 453, consideramos acertado el atribuirle, al Impuesto sobre Explotación de Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego, un límite espacial ajustado a todo el territorio nacional.

⁵⁵⁹ *Vid*, artículo 1 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

4.3.2.4. Aspecto Cuantitativo

Finalmente, como límite cuantitativo del hecho imponible, la ley no hace alusión expresa a ninguno, empero, partiendo de la congruencia entre el hecho imponible y la base imponible, de la lectura de los incisos a) y b) del artículo 16 de la Ley No. 528, debemos entender al aspecto cuantitativo como una o más maquinas tragamonedas y mesas de juego para generar la obligación tributaria.

Esto mismo se concluye a partir del artículo 30 del Decreto Ejecutivo No. 93-2009, Reglamento de la Ley No. 712, el cual dispone “...la aplicación del impuesto recaerá sobre el total de mesas y máquinas independiente de las áreas existentes⁵⁶⁰”. Ello hará de éste impuesto, un tributo de cuota variable, que, como estudiaremos más adelante, podrá ser *realizado* en mayor o menor intensidad, en dependencia del número de maquinas tragamonedas y mesas de juego que se disponga.

4.3.3. Nuestra Apreciaciones

Del anterior análisis a los elementos constitutivos del Impuesto sobre la Renta Neta y Bruta, saltan a la vista una serie de irregularidades en la configuración de dichos impuestos en Nicaragua.

Primero que nada, reparamos en las violaciones al principio de legalidad, entendido éste como aquel constituido por el de reserva de ley y consecuente seguridad jurídica. Pues, tal y como pudimos apreciar, los aspectos que integran al elemento objetivo del hecho imponible en ambos casos, no son agotados por la

⁵⁶⁰ Artículo 30 del Decreto Ejecutivo No. 93-2009, Reglamento de la Ley No. 712, "Ley De Reformas Y Adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal," y de Modificaciones al Decreto No. 46-2003, "Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal" y sus Reformas, publicado en La Gaceta No. 244 del 30 de Diciembre del 2009.

ley, sino que el reglamento se ve obligado a llenar los vacíos que deja la ley, y que nuestra Constitución Política le exige regular. Un ejemplo claro de ello, es el aspecto temporal, al cual, nuestra ley se refiere de manera muy general, sin determinar su periodo.

Por otro lado, respecto al Impuesto sobre la Renta Bruta, nos llama atención el hecho que la norma legal establece, el percibir renta bruta, como hecho imponible de la obligación. Pues, según recordaremos las palabras de CALVO ORTEGA⁵⁶¹, la estructura del hecho imponible es fijada libremente por la ley. Puede incorporar y tipificar cualquiera de las manifestaciones generales o parciales de capacidad económica (renta, patrimonio, consumo o gasto) y hacerlo, además, de manera diversa. Puede ser un hecho o con un plazo de tiempo determinado (p. ej., un año natural). Puede ser realizado en el territorio del Estado o fuera de él, si el poder tributario de que se trate tiene legitimación para gravar hechos realizados en otro territorio. En resumen, la estructura a que nos referimos puede ser muy diversa aunque siempre tiene el mismo núcleo: una manifestación concreta de capacidad económica con una determinación temporal y territorial precisas.

¿Pero será posible el considerar a la renta bruta como una legítima manifestación de capacidad contributiva? Sin necesidad de darle vueltas al asunto, el artículo 20 *in fine* nos expone la verdadera intención del Impuesto sobre la Renta Bruta al disponer que “*Cuando el contribuyente presente renta neta negativa o menor al pago mínimo definitivo del IR establecido en el artículo 27 de esta Ley, la base imponible para el pago de IR será la establecida de acuerdo al artículo 28 de esta misma Ley*”. Con lo cual, el Impuesto sobre la Renta Bruta, establece una imposición tributaria a un sujeto que ha demostrado, con números, que no cuenta con una verdadera capacidad contributiva, no obstante, la ley parece indiferente ante tal incapacidad.

⁵⁶¹ Vid, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, págs. 158.

De todo ello podemos concluir que la sola existencia de un impuesto que nazca de un hecho que no es revelador de capacidad contributiva, siendo éste (hecho imponible) la premisa (visión de pasado) para la determinación de los elementos cuantitativos, por mucho que se pretenda establecer un tipo de gravamen bajo, que busque “respetar” la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ya desde su nacimiento, dicha imposición constituye, a todas luces, una manifiesta violación a los principios de justicia tributaria, al principio de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, que exigen el artículo 114 de nuestra Carta Magna.

Con lo cual, la falta será impugnada al hecho imponible, que posteriormente es acarreada por la base imponible y todos los demás elementos del Impuesto sobre la Renta Bruta, lo cual, provoca una corrupción del instituto jurídico desde sus cimientos.

Finalmente respecto al Impuesto por Explotación de Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego, nos llama la atención el hecho que la ley establece como presupuesto imponible un hecho no referido directamente a la generación de renta (como lo es propio del IR), sino más bien, que éste establece como hecho generador a la explotación de maquinas tragamonedas (susceptibles de generar renta)⁵⁶².

⁵⁶² A ello nos referiremos en mayor medida al tratar la base imponible.



CAPÍTULO VI

**LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS Y
SU REGULACIÓN RESPECTO AL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN
NICARAGUA**

CAPÍTULO VI: LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS Y SU REGULACIÓN RESPECTO AL IMPUESTOS SOBRE LA RENTA EN NICARAGUA

1. Introducción

El objeto de la obligación tributaria consiste en una prestación pecuniaria que nace de un hecho imponible pre-establecido por la ley, y se ve determinada en base a la implementación de ciertos elementos cuantitativos contenidos en la misma norma legal. Y sobre este último punto hay que ser enfáticos pues, tal y como hemos sido testigos (y lo seguiremos siendo), nuestro legislador insiste en obviar los mandatos constitucionales que le exigen regular mediante ley la creación de tributos que establezcan su incidencia, tipo impositivo y garantías a los contribuyentes⁵⁶³.

Este mismo principio, incluso, es recogido por el artículo 3 de nuestro Código Tributario, el cual dispone: “*Sólo mediante ley se podrá:*

- 1. Crear, aprobar, modificar o derogar tributos;*
- 2. Otorgar, modificar, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios;*
- 3. Definir el hecho generador de la obligación tributaria; establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable; la responsabilidad solidaria; así como fijar la base imponible y de la alícuota aplicable;*
- 4. Establecer y modificar las preferencias y garantías para las obligaciones tributarias y derechos del Contribuyente; y*

⁵⁶³ *Vid*, artículos 114, 115 y 138.27 de la Constitución Política de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 05 del 09 de Enero de 1987.

5. Definir las infracciones, los delitos y las respectivas sanciones”.

Siguiendo con el discurso de lo que podríamos denominar *elementos cuantitativos del tributo* RAMALLO MASSANET⁵⁶⁴ sostiene que “en las obligaciones tributarias, la prestación es necesariamente una conducta o comportamiento de carácter cuantitativo al ser una prestación pecuniaria, una prestación de dar dinero a título de tributo. Así pues, nos interesa la prestación en cuanto a su cuantificación y, en consecuencia, nos deberá interesar principalmente el conjunto de instrumentos técnicos o elementos aptos creados por el legislador para conseguir dicha cuantificación, en especial la base imponible y el tipo de gravamen.

Son estos dos elementos del tributo, aquellos que se encargan de cuantificar la obligación tributaria para determinar la cuota a pagar, los que nos dedicaremos a estudiar en el presente capítulo, para determinar así, su configuración en el Impuesto sobre la Renta en Nicaragua.

Sin embargo, antes de dar inicio a su estudio, es menester hacer una pequeña pausa y reflexionar sobre el título de la presente tesis: *Análisis Jurídico de los Elementos Constitutivos del Impuesto Sobre la Renta, con Especial Énfasis en la Legislación Nicaragüense*. Pues, tal y como podemos sustraer del capítulo que antecede, los elementos constitutivos del Impuesto sobre la Renta y los demás tributos, lo conforman el elemento subjetivo y el elemento objetivo del hecho imponible como determinante del nacimiento y existencia de la obligación tributaria, con lo cual, los elementos cuantitativos del IR quedarían fuera del objeto de estudio.

No obstante, debemos aclarar que, al momento de ser planteado y delimitado la presente tesis, entendíamos como elementos constitutivos del Impuesto sobre la

⁵⁶⁴ RAMALLO MASSANET, Juan; Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria, Revista Española de Derecho Financiero, Nº 20, Madrid, 1978.

Renta, a todos aquellos que le integran para poder determinar la obligación tributaria a cumplir (cuota). Con lo cual, desde su planteamiento, considerábamos el estudio conjunto del hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen y cuota, pero que, con el desarrollo que le hemos venido dando, resulta evidente que el tema no fue planteado de la mejor manera, pues los “elementos constitutivos” lo conforman verdaderamente aquellos que integran al hecho imponible, siendo el resto elementos cuantitativos. Por estos motivos, y reconociendo el inconveniente respecto al tema planteado, procederemos de igual forma al desarrollo del marco teórico propuesto.

Ahora bien, habiendo hecho la anterior aclaración, podemos proceder introduciendo diversos conceptos como lo son la deuda pública y tipos de cuota que nos permitirán una mejor comprensión de los elementos a tratar.

1.1. DEUDA TRIBUTARIA

Dentro de este concepto, y junto a la obligación tributaria *strictu sensu*, es decir la prestación exigida por la Ley con la finalidad de financiar el gasto público, se incluyen otra serie de prestaciones distintas de la obligación tributaria principal y que, en ocasiones acompañan a ésta, pero que son de muy distinta naturaleza y cuya inclusión dentro del concepto de deuda tributaria resulta, en ocasiones, harto dudosa⁵⁶⁵. No obstante, antes de proceder al estudio de los elementos cuantitativos del tributo, consideramos conveniente dejar perfectamente clara la diferencia entre la cuota y deuda tributaria, donde esta última implica otros conceptos que no nos competen.

⁵⁶⁵ Vid, GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto; *Derecho Tributario I*, 2^{da} ed., Plaza Universitaria Ediciones: Salamanca, 2000, pág. 259.

Al respecto EUSEBIO GONZÁLEZ y ERNESTO LEJEUNE⁵⁶⁶ sostienen que “la cuota constituye el importe de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible de un determinado tributo; tiene, por tanto, el inequívoco carácter de una obligación tributaria de *carácter contributivo*, pues supone una definitiva transferencia de recursos a la Hacienda Pública con la finalidad de financiar el gasto público. Las otras clases de ingresos tributarios (pagos a cuenta, retenciones e ingresos a cuenta) constituyen también objeto de otras tantas obligaciones tributarias pero que, a diferencia de la anterior, carecen de carácter contributivo: son obligaciones con presupuestos de hecho autónomos y que se realizan cuando todavía no se sabe si la obligación tributaria principal acabará o no surgiendo ni cuál será el importe de la misma. Se trata, por tanto, de ingresos que tienen el carácter de ingresos a cuenta de una obligación futura y eventual. Y todavía existe una diferencia más: de la cuota tributaria, en el sentido de obligación tributaria principal, es deudor el sujeto pasivo, en tanto que de las otras obligaciones tributarias *a cuenta* pueden serlo tanto el sujeto pasivo como terceros”.

Así pues, todas estas demás obligaciones tributarias, aquellas a cuenta, retenciones definitivas e incluso podemos incluir recargos por mora, son también deuda tributaria, pero su fundamento y finalidad es distinta a aquella que pretende la obligación tributaria principal (cuota). Dicho esto, en el presente capítulo nos ocuparemos sólo de la cuantificación de la obligación tributaria principal, toda vez que el estudio de la cuantificación de las demás obligaciones tributarias referidas trascienden de nuestros límites establecidos, pudiendo pasar a ser, incluso, parte de lo que podríamos denominar como Derecho tributario formal.

Entendida en este último sentido, la deuda tributaria se presenta conceptualmente como una magnitud susceptible de medición en unidades monetarias, y que, en

⁵⁶⁶ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto; *Derecho Tributario I*, 2^{da} ed., Plaza Universitaria Ediciones: Salamanca, 2000, pág. 260-261.

cada caso concreto, está expresada o constituida, por tanto, por una cantidad de dinero. La deuda tributaria es el resultado de sumar una serie de valores en dinero, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria ha de pagar por diversos conceptos⁵⁶⁷, de entre los cuales sólo nos interesa aquel que corresponde a la obligación tributaria principal, el cual se traduce en la cuota.

1.2. TRIBUTOS DE CUOTA FIJA Y TIBUTOS DE CUOTA VARIABLE

Refiriéndose a los elementos del tributo objeto de estudio del presente capítulo, PÉREZ ROYO⁵⁶⁸ nos explica que en relación con los elementos cuantitativos, podemos distinguir entre los tributos de cupo o reparto y los tributos de cuota. En el caso de los primeros, su normativa contempla la fijación de la cuantía en dos fases: una primera, en la que se establece la suma global a recaudar por dicho concepto; y una segunda fase en la que dicha suma global será distribuida entre los diferentes sujetos afectados, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma.

Sin embargo, a pesar que dicho estilo de imposición predominaba en los sistemas tributarios más primitivos⁵⁶⁹, del cual se fue pasando a la tributación de cuota como criterio general (que introduciremos a continuación), es importante notar como hoy día aún conservamos tributos aplicados en base a dicho reparto de la carga tributaria, siendo un claro ejemplo de ello las *contribuciones especiales*. Por tanto, tal y como vimos, siendo que cierta actividad desarrollada por el Estado beneficia en mayor medida a un grupo acotado de personas, el gasto público que se genera de ese actuar (llámese servicio de alumbrado eléctrico, construcción de carreteras, o cualquier otra), es distribuido entre dichas personas.

⁵⁶⁷ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto; *Derecho Tributario I*, 2^{da} ed., Plaza Universitaria Ediciones: Salamanca, 2000, pág. 261-262.

⁵⁶⁸ Vid, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 173.

⁵⁶⁹ Lo cual se desprende de la misma evolución de las teorías del reparto justo de la carga tributaria, ya estudiadas.

En cambio, volviendo al caso de de los tributos de cuota, la cuantía viene determinada de acuerdo con los elementos previstos en la norma, sin predeterminar la cuantía global a recaudar. Sin embargo, la clasificación que en este capítulo nos interesa, es precisamente aquella que, ubicada dentro de los tributos de cuota, le subdivide en tributos de cuota fija y tributos de cuota variable.

De esta manera, PÉREZ ROYO define a los tributos de cuota fija como aquellos en los que “la cuantía viene establecida directamente por la ley o norma reguladora. A cada hecho imponible real, subsumible en la definición de la norma, corresponde la cuota que para el mismo establece la misma. Así sucede en muchos supuestos de tasas y más raramente en el caso de los impuestos. Se trata de una técnica bastante tosca, que no diferencia en el interior de cada conjunto de personas afectadas por un determinado hecho imponible. Por el contrario, en el caso de los tributos de cuota variable, la cuantía de la prestación depende de la intensidad con que en cada supuesto real se considera realizado el hecho imponible. En estos casos, la ley no contiene directamente el señalamiento de la cuota, sino la regulación abstracta de los elementos de cuya conjugación resultará, en cada supuesto real, dicha cuota. Estos elementos son, fundamentalmente, dos: la base y el tipo de gravamen”.

Son tributos de cuota variable, entonces, todos aquellos que tienen un hecho imponible modulable, que puede dar lugar a una distinta forma o intensidad de realización, esto nos llevará a reconocer a éstos como los más adecuados para la efectividad del principio de capacidad contributiva, siendo que, la intervención de los elementos cuantitativos contribuirá al perfeccionamiento de su respeto, y subsecuente consecución de la justicia tributaria pretendida.

Sin embargo, nos parece de gran valor las aclaraciones, acertadas, que hace RAMALLO MASSANET⁵⁷⁰ respecto a los tributos de cuota fija, pues, según explica “no porque la ley establezca una cantidad fija y determinada estamos ante un tributo de cuota fija. Esta cantidad fija, para que sea la cuantía de la prestación de un tributo de cuota fija, requiere que vaya referida por la ley a un único y unívoco hecho imponible. De tal forma que, continúa explicando el jurista, si el hecho imponible puede ser medido porque pueda ser realizado de maneras distintas o en distintas intensidades, y sea medida la que toma la ley como base, aunque el tipo sea una cantidad fija en dinero establecida por la ley, no estaremos ante un tributo fijo, sino de un tributo variable, es decir, que varía según una medida o magnitud (la base) que refleja la distinta forma o intensidad de la realización del hecho”.

Con todo ello, concluye que, lo que nos distinguirá, en esta zona de confluencia, los tributos fijos y los tributos variables con tipo de gravamen fijo en dinero será, precisamente, el hecho imponible. El hecho imponible que, según la ley, pueda realizarse de distinta manera o intensidad dará lugar, respectivamente, a distintas mediciones. No ofrece duda que el hecho imponible “obtención de renta”, por ejemplo, pueda realizarse de distinta manera (renta producida por una fuente u otra) o en diferente intensidad (renta obtenida en una u otra cuantía). Más no todos los casos son igual de claros.

2. Base Imponible

Similar a como hemos procedido con el estudio del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta, para el examen y análisis de la base imponible de éste tipo impositivo, daremos, antes, un breve recorrido por la doctrina mayoritaria,

⁵⁷⁰ RAMALLO MASSANET, Juan; Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria, Revista Española de Derecho Financiero, Nº 20, Madrid, 1978.

dilucidando definiciones, acepciones puntos de vista y alcances conceptuales, para luego aterrizar en el Derecho positivo y analizar, así, científicamente la configuración de la base imponible en cada uno de los tipos de IR que reconoce nuestro ordenamiento jurídico.

2.1. CONCEPTO DE BASE IMPONIBLE

Nuestro ordenamiento jurídico (así como tantos otros en Derecho comparado) no ofrece una definición de base imponible. Sin embargo, cabe notar que una definición de la base imponible en una ley de tipo general no hubiese podido escapar a las tan criticadas definiciones legales. Así, en el Derecho español GOTA LOSADA⁵⁷¹ sostiene que su Ley General Tributaria “omitió intencionadamente el concepto jurídico de base imponible, porque dada su lógica interna hubiera relacionado forzosamente el hecho y la base imponible, los hubiera concebido como conceptos complementarios, planteando así una radical disociación entre sus normas y la de los impuestos en particular”.

Es por estos motivos que para arribar a un concepto de base imponible, la doctrina, en general, ha optado por el tratamiento particularizado de las bases imponibles a partir de la estructura de los diversos tipos tributarios y su regulación legal. Con lo cual, del examen de las disposiciones legales reguladoras de los distintos tributos, y sobre todo, de la elaboración dogmática, ya realizada por la doctrina sobre dichos textos legales podemos sustraer una noción conceptual.

En este sentido, ALBIÑANA⁵⁷² sostiene que “el principio de capacidad contributiva y su corolario de igualdad tributaria exigen que el tributo sea graduado con justicia

⁵⁷¹ GOTA LOSADA, A, Tratado del Impuesto sobre la Renta, T. II, Derecho financiero, Madrid, 1971, pág. 533; citado por RAMALLO MASSANET, Juan; Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria, Revista Española de Derecho Financiero, Nº 20, Madrid, 1978.

⁵⁷² ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 297.

según las respectivas capacidades socioeconómicas. La base imponible es el medio con que cuenta el tributo para *ajustar* su cuota a la capacidad contributiva que somete a su gravamen. Por ello, puede definirse la base imponible como la magnitud que permite cifrar la prestación tributaria del contribuyente en consonancia con su capacidad económica por el tributo objeto de exacción.”

Con lo cual, dicho autor reconoce un papel protagónico de la capacidad contributiva dentro de la base imponible, como elemento cuantitativo del tributo. En este sentido, señala, que “dando a la expresión base imponible amplia significación, se puede entender que la base imponible es aquella magnitud (dineraria o no-dineraria) o aquel conjunto de elementos o circunstancias fáctica, en virtud de los que se determina el importe de la respectiva prestación (cuota impositiva)⁵⁷³” con lo cual, tímidamente viene reconociendo la referencia al pasado (*circunstancias fácticas*) y al futuro (*cuota impositiva*) de la base imponible que introducíamos en el capítulo anterior.

Por otro lado, una amplia gama de tributaristas, con palabras firmes y concisas, concilian a dicha capacidad contributiva con la referencia al pasado de la base imponible, respecto al hecho generador. Pues bien, tal y como vimos, al fin de cuentas el hecho imponible debe tener como núcleo una manifestación concreta de capacidad contributiva, que posteriormente será retomada y desarrollada por la base imponible.

Dentro de este grupo podemos incluir a FERREIRO⁵⁷⁴ quien define a la base imponible, con simples palabras, como “la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de

⁵⁷³ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983, pág. 298.

⁵⁷⁴ FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero Español*, 12^{da} edición, Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 547.

la capacidad”. Asimismo CALVO ORTEGA⁵⁷⁵ le define como “la cuantificación individual de la capacidad económica. El hecho imponible concreta una capacidad económica general y abstracta y la base imponible la individualiza y la cuantifica para los contribuyentes en particular”.

A su vez, siempre bajo la misma mecánica, PÉREZ ROYO⁵⁷⁶, auxiliándose del afamado pensar de GIANNINI, entiende a la base imponible como la “expresión cifrada y numérica del hecho imponible, (la cual explica) se trata de una magnitud definida en la ley y que expresa la medición del hecho imponible o, más exactamente de su elemento material, el criterio para mesurar cada hecho imponible real o concreto. En este sentido, puesto que, como sabemos, el hecho imponible debe representar una determinada manifestación de capacidad económica, puede decirse que, a través de la base y de su cálculo en cada caso concreto, se aprecia la presencia o graduación de dicha capacidad económica en cada hecho imponible real”.

A este punto, en la conceptualización de la base imponible, es menester realizar ciertas precisiones. Somos de la opinión que dicha “cuantificación de la capacidad contributiva” o “expresión cifrada y numérica del hecho imponible”, a la cual se refieren autores como GIANNINI, CALVO ORTEGA y PÉREZ ROYO, no debe ser necesariamente entendida en términos pecuniarios. Pues, perfectamente esta *expresión cifrada y numérica del hecho imponible* podrá ser revelada a través de parámetros de medición del hecho imponible, no pecuniarios, es decir, parámetros de medición del hecho generador que manifiesta capacidad contributiva, sea ésta en unidades o volumen⁵⁷⁷.

⁵⁷⁵ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 201.

⁵⁷⁶ PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 174.

⁵⁷⁷ Un ejemplo claro de ello lo constituye el Impuesto por explotación de máquinas tragamonedas y mesas de juego, tal y como determinaremos al momento de su estudio.

Por otro lado, EUSEBIO GONZÁLEZ y ERNESTO LEJEUNE⁵⁷⁸ definen a la base imponible como “aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos, a los efectos de la liquidación del tributo”; mientras autores como QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO⁵⁷⁹ expresan que “la base imponible constituye la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos. Puesto que en los tributos variables el hecho imponible admite distintos grados o intensidad, su medida es precisamente la base imponible, que expresa por ello la concreción o cuantificación exacta de la capacidad económica manifestada de forma abstracta y general por el presupuesto de hecho del tributo”.

Con todo ello, podemos concluir que al definir la base imponible nos encontramos presencia de cuatro conceptos interrelacionados: la capacidad económica que por mandato constitucional constituirá el núcleo para el establecimiento de una imposición contributiva; el hecho imponible que, en armonía con los principios de justicia tributaria, recoge dicha capacidad contributiva como germen de la obligación tributaria; la base imponible que cuantifica dicha manifestación de capacidad económica que retoma del hecho imponible; y finalmente el desarrollo y perfeccionamiento del respeto a los principios de justicia tributaria para servir de plataforma para concretar la cuantía de la cuota tributaria mediante la aplicación del tipo de gravamen. A este último concepto nos dedicaremos, en mayor medida a continuación.

⁵⁷⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto; *Derecho Tributario I*, 2^{da} ed., Plaza Universitaria Ediciones: Salamanca, 2000, pág. 264-265.

⁵⁷⁹ QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 266.

2.2. REFERENCIA AL PASADO Y FUTURO DE LA BASE IMPONIBLE

Dentro del análisis de la base imponible en los tributos de cuota variable, al cuestionarnos respecto a su contenido, es decir, a que se refiere o que mide, debemos acudir nuevamente al hecho imponible, y si a ello agregamos la indagación respecto a sus funciones, además de dicha referencia al pasado (hecho imponible), deberemos tener presente la referencia que hace éste al futuro (tipo de gravamen).

Así pues, con todo lo que veníamos introduciendo al estudiar el hecho imponible, sumado a los diversos conceptos de base imponible antes tratados, no nos cabe duda que el presente elemento cuantitativo hace referencia al pasado, cuantificando la manifestación de capacidad contributiva que retoma del hecho imponible. Sin embargo ¿Cómo operará, entonces, la referencia a futuro respecto al tipo de gravamen?

Al respecto CALVO ORTEGA⁵⁸⁰ sostiene que “la base imponible es un concepto necesario toda vez que el hecho imponible limita sus efectos al señalar el nacimiento de una obligación como hecho jurídico que es. En realidad, continúa el jurista español, este concepto participa del de liquidación de la obligación propia del Derecho de obligaciones, aunque no significa la cuantificación de la obligación por sí solo, siendo preciso otro elemento más (en la mayoría de los tributos) que es el tipo de gravamen”.

Asimismo, QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO⁵⁸¹ sostienen que “la segunda función de la base imponible es la de servir como elemento de cuantificación del tributo. Aplicando sobre ella los tipos de gravamen se obtendrá

⁵⁸⁰ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 202.

⁵⁸¹ QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 267.

la cuota tributaria, constituyendo así el primer eslabón lógico y jurídico de las operaciones de liquidación administrativas o bien de autoliquidación por los propios obligados, cuando la ley les impone ese deber”.

De esta forma, la base imponible sirve como una etapa, intermedia⁵⁸², dentro del procedimiento de determinación y cuantificación de la cuota tributaria a pagar. Así, la base imponible retoma la manifestación de capacidad contributiva gravada por el hecho imponible, analizándole y perfeccionando su respeto por medio de sus propios instrumentos (verbigracia el mínimo no imponible), para así, una vez hecha sus precisiones, ofrecer al tipo de gravamen una cama sobre la cual será aplicado este último.

En este sentido, RAMALLO MASSANET⁵⁸³ nos explica, oportunamente, que una de las funciones de la base imponible es la de servir para la elección o aplicación del tipo de gravamen. Con ello, mientras la base imponible pone de manifiesto la forma y la intensidad de participación que en la actividad o situación tipificada como hecho imponible ha tenido el realizador de éste, el tipo de gravamen señala la participación que tiene el acreedor (Ente público) en la magnitud elegida como base.

Es por estos motivos que además de la función de pasado de la base, al retomar y medir la magnitud de realización de la capacidad de contributiva gravada por el hecho imponible, sirve a su vez, para concretar la cuantía de la cuota tributaria mediante la aplicación del tipo de gravamen, con la cual la base imponible hace referencia al pasado, que se relaciona con su origen: el hecho imponible; y hace

⁵⁸² Decimos intermedia por encontrarse entre el hecho imponible que constituye al tributo como tal para la imposición de una prestación tributaria, y el tipo de gravamen como elemento cuantitativo que concluirá con la determinación de la cuota tributaria.

⁵⁸³ Vid, RAMALLO MASSANET, Juan; Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria, Revista Española de Derecho Financiero, Nº 20, Madrid, 1978.

referencia inmediata al futuro, relacionándose con el tipo de gravamen para la posterior cuantificación de la cuota tributaria.

2.3. NATURALEZA

Como parte de lo que vendría siendo la naturaleza de la base imponible, ya hemos venido introduciendo que éste consiste en un elemento cuantitativo del tributo, que como tal, aspira al establecimiento de una cuota tributaria en armonía con los principios de justicia tributaria ya estudiados.

Siendo así, la base imponible constituye un elemento esencial del tributo al que hay que predicar las exigencias del principio de legalidad en materia tributaria, en consecuencia, debe ser establecido y regulado por una ley, tal y como mandatan los artículo 114, 115 y 138.27 de nuestra Constitución Política. Sin embargo, tal exigencia parece ser, usualmente, ignorada por nuestro ordenamiento jurídico, donde, como veremos, en muchas ocasiones su cuantificación viene siendo normada por decreto o incluso por acuerdos ministeriales.

Por otro lado, debemos subrayar el especial énfasis que hace la base imponible al principio de capacidad contributiva. Pues al fin de cuentas, tal y como recién señalábamos, la cuantificación que hace éste para la determinación de la cuota tributaria, es precisamente, sobre los índices de capacidad contributiva, gravados por el hecho imponible.

Como tercer elemento que define su naturaleza, debemos señalar que no se trata necesariamente de un elemento expresado en unidades dinerarias. En este sentido, la base imponible podrá expresarse en términos pecuniarios, o bien, podrá cuantificar la magnitud de capacidad contributiva sobre distintas unidades de medida (unidades, volumen, peso, etc.) no-pecuniarias.

Finalmente podemos agregar como parte de su naturaleza, el que ésta pueda ser real, aproximada o presuntiva en dependencia del método de estimación que se atienda. De tal forma que, la magnitud de su realización podrá ser cuantificada de acuerdo a diversos métodos que la ley reconoce y a continuación estudiaremos.

2.4. CLASES DE BASE IMPONIBLE

Siendo que nos encontramos ante tributos cuyo hecho imponible (aunque sería más acertado decir la manifestación de capacidad contributiva que éste grava) puede ser medido al existir la posibilidad de que éste, sea realizado en distintas magnitudes o intensidades (tributos de cuota variable). La misma ley, dentro de la mecánica de cuantificación de la cuota tributaria, establece diversos métodos de estimación (cómputo) de dicha capacidad contributiva que manifiesta el hecho imponible, en dependencia de su realización.

Sin embargo, para un mejor entendimiento de estos métodos, es menester estar claros respecto a dos conceptos que se interrelacionan pero guardan marcadas diferencias, a saber: *Base Imponible Fáctica* y *Base Imponible Normativa*, que, una vez estudiadas, nos abrirán las puertas a la comprensión de los métodos de estimación de la base imponible.

2.4.1. Base Imponible Fáctica y Base Imponible Normativa

Con todo lo que llevamos visto, estamos claros que la base imponible no puede referirse exclusivamente al mundo factico, es decir, ésta no puede ser entendida sólo como “aquella medición de un hecho imponible realizado por un sujeto y ser

por tanto una medición individual y concreta⁵⁸⁴”. Pues, los ordenamientos jurídicos, también prevén “criterios con arreglo a los cuales ha de valorarse (más correcto sería decir cifrarse) el presupuesto para la determinación de la base imponible⁵⁸⁵”.

Será entonces, base normativa, aquella definición general y abstracta contenida en la ley, que fija los parámetros en base a los cuales se cifrará al hecho imponible, esto es, en otras palabras, la correspondiente magnitud de capacidad contributiva que refleja la realización de cada hecho imponible concreto (base imponible fáctica o real).

En otras palabras, nos aclara RAMALLO⁵⁸⁶, debemos entender por base imponible tanto a esos criterios con arreglo a los cuales ha de valorarse el presupuesto (base imponible normativa), así como, esa unidad de medida que permite transformar esos hechos en cantidades (base imponible fáctica). En este sentido, tal y como señalan QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO⁵⁸⁷, “los métodos de determinación de bases imponibles constituyen, en sentido estricto, los instrumentos o medios para el tránsito de la base normativa a la fáctica”.

Con ello, continúan explicando, las consecuencias de este fenómeno afectan de lleno a las exigencias ya subrayadas del principio de capacidad económica, que no se agota, pues, con la definición normativa del hecho y la base imponible, sino que ha de extenderse asimismo a los métodos para su determinación, evitando al mismo tiempo con ello que solapadamente se desatienda, en virtud de la propia

⁵⁸⁴ RAMALLO MASSANET, Juan; Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria, Revista Española de Derecho Financiero, Nº 20, Madrid, 1978.

⁵⁸⁵ GIANNINI, Achille Donato; *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 85; traducción al español de la obra original, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano.

⁵⁸⁶ *Vid*, RAMALLO MASSANET, Juan; Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria, Revista Española de Derecho Financiero, Nº 20, Madrid, 1978.

⁵⁸⁷ QUERAL T OTROS pág. 268.

normativa del tributo, la exigencia de legalidad en la definición de los conceptos y las cuantías que se gravan⁵⁸⁸.

2.4.2. Métodos de Estimación

Se trata entonces de una precisión crucial que viene a definir la propia estructura de los sistemas tributarios. Pues, tal y como señala PÉREZ ROYO⁵⁸⁹, “nos encontramos, en definitiva, ante uno de las piedras de toque de la congruencia entre el sistema impositivo legal y el real (...), la opción legal por uno u otro régimen de determinación de bases, unida a la propia configuración de los mismos, es de la mayor importancia porque, a través de esa regulación, puede llegarse a la desnaturalización del sistema tributario, de los hechos imponible”.

De tal forma que, en definitiva, consistiendo la base imponible en la cuantificación de la magnitud de capacidad contributiva gravada por el hecho imponible la ley reconoce diversos métodos para realizar esta estimación. Así, nuestro ordenamiento jurídico hace alusión a 5 sistemas de determinación de la obligación tributaria, a saber⁵⁹⁰:

1. Sobre base cierta (estimación directa);
2. Sobre base presunta (estimación indirecta);
3. Sobre base objetiva (estimación objetiva);
4. Método de Precios de Transferencia;
5. Otros métodos contemplados en la Legislación Tributaria.

⁵⁸⁸ Vid, QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 269.

⁵⁸⁹ PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 175.

⁵⁹⁰ Vid, artículo 160 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

No obstante, partiendo de los estudios de la doctrina y las particularidades del tipo impositivo que nos interesa en el presente estudio (Impuesto sobre la Renta), de entre ellos, nos interesan particularmente los tres primeros, constituyendo, éstos, de acuerdo a nuestra legislación, los métodos de estimación de la renta⁵⁹¹.

2.4.2.1. Estimación Directa

Éste consiste en “un método específico (establecido para cada impuesto a la vista de la capacidad económica que se grava) y subjetivizado, es decir, pensado para que cada contribuyente pueda reflejar exactamente los datos y circunstancias (imputables a él) en la base imponible que es un concepto finalmente sintético⁵⁹²”.

Para este fin, éste se apoya en datos singulares, propios y exclusivos del sujeto pasivo de naturaleza muy diversa, que hacen de la estimación directa el método que más adecuadamente mide la magnitud en qué consiste la base imponible.

Aterrizando en Nicaragua, este método de estimación es reconocido por el numeral 1 del artículo 160 de nuestro Código Tributario, el cual dispone: “*la determinación de la obligación tributaria por la Administración Tributaria se realizará aplicando los siguientes sistemas: Sobre base cierta, con apoyo en los elementos que permitan conocer en forma directa el hecho generador del tributo, tales como libros y demás registros contables, la documentación soporte de las operaciones efectuadas y las documentaciones e informaciones obtenidas a través de las demás fuentes permitidas por la ley*”

Sin embargo, esta descripción no nos ofrece una clara nota diferencial entre ella y la estimación objetiva pues, el apoyo de ésta en las declaraciones o en la

⁵⁹¹ Artículo 60 del Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 109 y 110 del 12 y 13 de Junio del 2003.

⁵⁹² CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 203.

contabilidad del sujeto pasivo, también son elementos en los cuales se pueda sustentar la estimación objetiva, aunque, claro está, su intensidad o pormenor será diversa, siendo que en la estimación directa se persigue la cuantificación de la capacidad real, mientras la estimación objetiva, tal y como veremos, responde a pautas objetivas y generalizadas.

Preocupado ante este inconveniente, que también se produce en el Derecho español, PÉREZ ROYO⁵⁹³ sostiene que “lo que caracteriza realmente a la estimación directa es que en ella existe una perfecta correspondencia entre la definición de la base imponible y su medición, que se lleva a cabo directamente sobre las magnitudes empleadas en la propia definición, sin la mediación de conceptos o magnitudes añadidas”.

De ésta manera, en Nicaragua, es este método de estimación de base imponible, el que adopta el Impuesto sobre la Renta Neta, con lo cual, la estimación directa deberá calcular dicha magnitud mediante el cómputo de los ingresos efectivamente producidos y restando a ellos, aquellos gastos en los que se haya incurrido durante el periodo gravado.

Es por ello que, concluye el jurista español⁵⁹⁴, si bien no es exacto diferenciar la estimación directa por el hecho de la existencia de deberes formales o de contabilidad (que pueden existir también en la objetiva), sí que debe insistir sobre la especial intensidad de estos deberes (en los impuestos en que existen), que deben adecuarse a la inmediata cuantificación o medición de la magnitud definida en la base.

⁵⁹³ PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 177.

⁵⁹⁴ *Vid*, PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 177.

Así pues, como podremos ver a continuación, la estimación directa revela mucho más claramente que la objetiva cual es la verdadera capacidad contributiva del hecho imponible.

2.4.2.2. Estimación Objetiva

Este método de estimación persigue una cuantificación de la capacidad contributiva del hecho imponible más simple o asequible, pero, por ello, aproximada y no real⁵⁹⁵.

Así pues, CALVO ORTEGA⁵⁹⁶ explica que “la esencia de esta técnica es su generalidad. Los índices o módulos se refieren a un grupo de contribuyentes con la misma imputación para todos ellos. La cuantía que se atribuye a cada uno de ellos (como beneficio, ventas o el elemento tributario de que se trate) es la misma (...) Su aplicación a cada uno en particular es un puro mecanismo que no altera en absoluto este planteamiento general”.

Asimismo, FERREIRO⁵⁹⁷ expresa que, en la estimación objetiva, “la medida de la base no se hace directamente, sino utilizando ciertos índices, signos o módulos. La base a tener en cuenta en este caso no es ya la medida cierta y directa de la magnitud elegida como tal, sino la medida que resulta de la aplicación y valoración de los signos, índices o módulos previstos por la ley”.

Con lo cual, en el caso del Impuesto sobre la Renta, estos índices tendrán un carácter general que no toma en consideración los gastos deducibles en que pueda incurrir el sujeto pasivo, gastos que dicho sea de paso, no representan capacidad contributiva, lo cual entorpece la cuantificación exacta de dicha capacidad.

⁵⁹⁵ Al respecto CALVO ORTEGA señala que “la llamada estimación objetiva conduce normalmente a una base imponible no exacta por la razón sencilla de que el valor de cada índice o modulo es fijado para un conjunto indeterminado de contribuyentes. No hay especificidad ni singularidad” *Vid*, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 204-205.

⁵⁹⁶ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 204.

⁵⁹⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero Español*, 12^{da} edición, Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 550.

En el caso de Nicaragua, el numeral 3 del artículo 160 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua vienen a enumerar todo estos índices que el método de estimación objetiva tomará en cuenta para la cuantificación de la base imponible, ello son⁵⁹⁸:

- a. Renta Anual;
- b. Tipos de servicios;
- c. Rol de empleados;
- d. Tamaño del local;
- e. Monto de ventas diarias;
- f. Cantidad de mesas o mobiliario para disposición del público;
- g. Listado de proveedores;
- h. Contratos de arrendamiento; y,
- i. Modalidad de las operaciones.

Dicho esto, buscando ser lo más explícito posible, podemos auxiliarnos de un ejemplo particular respecto al Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado⁵⁹⁹ en Nicaragua. De acuerdo al *Régimen Especial de Estimación Administrativa para Contribuyentes por Cuota Fija*, que introduce el Acuerdo Ministerial 22-2003, podrán optar a éste, las personas naturales que: “posean Ingresos Brutos Anuales por concepto de ventas de bienes y/o prestación de servicios no excedan de los C\$ 480,000.00 (cuatrocientos ochenta mil córdobas); o bien, en cualquier momento del año posean un inventario al costo de mercadería, propia en consignación o al crédito, menor o igual a C\$ 200,000.00 (doscientos mil córdobas netos)”⁶⁰⁰.

⁵⁹⁸ Vid, artículo 160 numeral 3 de la Artículo 18 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

⁵⁹⁹ Vid, artículo 12 del Acuerdo Ministerial 22-2003, Régimen Especial de Estimación Administrativa para Contribuyentes por Cuota Fija.

⁶⁰⁰ Artículo 1 del Acuerdo Ministerial No. 17-2006, Reforma al Acuerdo Ministerial 22-2003, Régimen Especial de Estimación Administrativa para Contribuyentes por Cuota Fija, publicado en La Gaceta No. 102 del 26 de Mayo del 2006.

De tal forma que, en lugar de la estimación directa que se pueda hacer en el caso del Impuesto sobre la Renta Neta (a través del cómputo directo del rendimiento neto real de cada sujeto), aquellos contribuyentes que opten tributar bajo éste régimen, estarán sujetos a un cálculo de la cuota a pagar, mediante índices o signos (inventarios, compras, por citar algunos)⁶⁰¹ que resultarán en una cantidad que coincidirá (en caso de ser, dichos índices, correctamente confeccionados) con el rendimiento medio, pero no con el real de cada caso.

2.4.2.3. Estimación Indirecta

Finalmente, tal y como señala PÉREZ ROYO⁶⁰², “en todos los sistemas tributarios modernos, en que la aplicación de los tributos (o al menos de las más importantes) se basa en la colaboración de los sujetos pasivos, es necesario prever, para aquellos casos en que esta colaboración es rehusada o, en cualquier caso, no tiene lugar, un sistema alternativo mediante el cual la Administración fija por su misma la base imponible, recurriendo a métodos presuntivos o indiciarios”.

Es bajo este contexto que surge la estimación indirecta como un método que “se fundamenta en la necesidad de cumplimiento de la obligación tributaria. Su naturaleza pública y la realización de la justicia que incorpora requieren su cumplimiento con independencia de la voluntad y colaboración del contribuyente. Si no es posible una estimación objetiva o directa es necesario buscar la cuantificación de la base imponible a través de otra técnica y criterios distintos de los que racionalmente hubiesen debido emplearse. En otras palabras, no se pueden emplear los elementos propios de la estimación directa porque no existen o porque el contribuyente se niega a utilizarlos⁶⁰³”.

⁶⁰¹ Vid, artículos 5 y 7 del Acuerdo Ministerial 22-2003, Régimen Especial de Estimación Administrativa para Contribuyentes por Cuota Fija.

⁶⁰² PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 179.

⁶⁰³ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 206.

De tal forma que, nos encontramos frente a una cuantificación presuntiva de la base imponible, que, tal y como dispone el numeral 2 del artículo 160 de nuestro Código Tributario, *“a falta de presentación de declaración, de libros, registros o documentos, o cuando los existentes fueren insuficientes o contradictorios la Administración Tributaria tomará en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y cuantía de la obligación tributaria y cualquier dato que equitativa y lógicamente apreciado sirva para revelar la capacidad tributaria”*⁶⁰⁴.

Cuando se estimen montos presuntivos, entonces, la DGI procederá a estimar el valor de las actividades gravadas tomando en cuenta, las declaraciones efectuadas anteriormente, medios indirectos de investigación económica, parámetros económicos y de mercado del sector o actividad, o cualquier dato que equitativa y lógicamente apreciado sirva para determinar la capacidad tributaria de las personas. Y así, cuando se determine un impuesto de forma presuntiva, se tomará en cuenta las cantidades acreditables que el contribuyente o responsable recaudador compruebe⁶⁰⁵.

Con todo ello, podemos resaltar el carácter subsidiario de éste método, siendo que su implementación se hará en defecto de la implementación de otro. De forma tal que, en el caso del Impuesto sobre la Renta, el artículo 62 del Reglamento a la Ley de Equidad Fiscal dispone que *“para el caso de contribuyentes que no hubieran presentado declaración en el plazo establecido por la Ley, o si presentada no estuviese fundamentada en registros contables adecuados, adoleciere de omisiones dolosas o falsedades, la DGI (...), podrá determinar para*

⁶⁰⁴ Numeral 2 del artículo 160 del Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 109 y 110 del 12 y 13 de Junio del 2003.

⁶⁰⁵ *Vid*, artículo 180 del Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 109 y 110 del 12 y 13 de Junio del 2003.

cada actividad la renta imponible con base presuntiva, por medio de normas administrativas generales dictadas conforme la Ley y este Reglamento⁶⁰⁶”.

2.5. MINIMO NO IMPONIBLE

Resulta apropiado retomar, aquí, el concepto de *Mínimo Vital de Existencia* o *Mínimo no Imponible* que introducíamos dentro de los principios de justicia tributaria. Pues bien, tal y como explicábamos, éste consiste en aquellos recursos económicos, que (por mandato constitucional), no podrán ser gravados por ser necesarios para la realización de las necesidades vitales del contribuyente y sus dependientes, todo conforme al respeto a los derechos fundamentales del sujeto pasivo y el derecho al desarrollo de una vida digna que le reconoce nuestra Carta Magna.

En este sentido, con el término mínimo no imponible, hacemos alusión a aquella cuantía devengada por un sujeto, imprescindible para su subsistencia y la de su familia, respetando su derecho a vivir una vida digna y demás derechos fundamentales y sociales (de habitación, alimentación, salud, educación, trabajo, vestimenta, recreación, seguridad social, por citar algunos), cuyo respeto dota al contribuyente de aptitud económica para pagar los impuestos, sin que por ello sufra menoscabo en la satisfacción de sus necesidades vitales o las de sus dependientes legalmente autorizados.

En este sentido, podemos afirmar que el contribuyente es apto e idóneo para sufragar el gasto público, una vez que han sido cubiertas sus propias necesidades vitales y las de su familia (dependiente), en la medida que les permita vivir dignamente. Con lo cual, por mandato Constitucional, el Estado no podrá exigir

⁶⁰⁶ Artículo 62 Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 109 y 110 del 12 y 13 de Junio del 2003.

como prestación tributaria aquella parte de la riqueza del contribuyente que sea destinada a ello.

Con todo ello, consideramos que el respeto al mínimo no imponible perfectamente puede ser implementado a partir del hecho imponible, que determinará en base a las manifestaciones de capacidad contributiva, el nacimiento de obligaciones tributarias. No obstante, nos parece más apropiado que éste sea introducido al momento de cuantificación de la base imponible, retomando la manifestación de capacidad contributiva del hecho imponible para excluir de la base, aquella parte de la riqueza del contribuyente sobre la cual no será aplicado el tipo de gravamen.

Es importante destacar que nuestro Derecho positivo no ofrece un verdadero concepto de mínimo no imponible. Sino, por el contrario, del Impuesto sobre la Renta (que nos interesa), el numeral 4 del artículo 17, excluye de los gastos deducibles “*Los gastos generales y de sustento del contribuyente y de su familia*”. A lo cual agrega el artículo 38 de su Reglamento: “*Gastos familiares no deducibles. Para lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 17 de la Ley, los gastos no deducibles del contribuyente o su familia incluyen pagos tales como: boletos de avión, alquiler de vehículos, compra de bienes, pagos de tarjetas de créditos, hospitales, clínicas, laboratorios, colegios, seminarios, simposios, cursos de cualquier índole, universidades, arrendamiento y adquisición de bienes muebles o inmuebles*”.

Sin embargo, como medio de subsanación de la anterior violación al principio de capacidad contributiva, el artículo 21 de la Ley de Equidad Fiscal establece la cuantificación de la cuota tributaria del Impuesto sobre la Renta Neta, a partir de ciertas *alícuotas* sobre lo que denomina “renta imponible” o “renta gravable”.

Con ello, dicho artículo, reformado por el artículo 4 de la de la Ley No. 712, establece dos tablas progresivas, una para las personas naturales en general y otra para las personas naturales asalariadas, en este sentido, la ley establece⁶⁰⁷:

Para las personas naturales, el impuesto a pagar se calculará de conformidad con la tarifa progresiva siguiente:

Renta gravable (Estratos)		Impuesto base	Porcentaje Aplicable	Sobre exceso de
De C\$	Hasta C\$			
1.00	50,000.00	0	0%	0
50,000.01	100,000.00	0	10%	50,000.00
100,000.01	200,000.00	5,000.00	15%	100,000.00
200,000.01	300,000.00	20,000.00	20%	200,000.00
300,000.01	500,000.00	40,000.00	25%	300,000.00
500,000.01	a más	90,000.00	30%	500,000.00

Para las personas asalariadas en particular, el impuesto a pagar se calculará de conformidad con la tarifa progresiva siguiente:

Renta gravable (Estratos)		Impuesto base	Porcentaje Aplicable	Sobre exceso de
De C\$	Hasta C\$			
1.00	75,000.00	0	0%	0.00
75,000.01	100,000.00	0	10%	75,000.00
100,000.01	200,000.00	2,500.00	15%	100,000.00
200,000.01	300,000.00	17,500.00	20%	200,000.00
300,000.01	500,000.00	37,500.00	25%	300,000.00
500,000.01	a más	87,500.00	30%	500,000.00

⁶⁰⁷ Vid, artículo 21 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003, reformado por el artículo 4 de la Ley No. 712, Ley de reformas y adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 241 del 21 de Diciembre del 2009.

Con ello, tal y como se podrá notar, además de las deducciones aplicables a la renta bruta para la cuantificación de la renta neta, dentro de estos rendimientos (renta neta) la ley excluye de la renta imponible un mínimo de C\$50,000.00 para el caso de las personas naturales y un mínimo de C\$75,000.00 en el caso de los asalariados.

Podemos inferir entonces que, siendo que éstas cantidades quedan excluidas de la “renta imponible”, constituirán necesariamente “renta no imponible”; y siendo que éstas cantidades vienen establecidas a partir de un córdoba (C\$1.00), hasta llegar a un límite (C\$50,000.00 y C\$75,000.00 respectivamente), a partir del cual si será aplicable el tipo de gravamen, y por ende constituirá riqueza gravada; podemos afirmar que esta “renta no imponible” constituye lo que en la doctrina tributaria es conocido como “mínimo no imponible”, aplicada al Impuesto sobre la Renta Neta.

No obstante, reconociendo la figura del mínimo no imponible en la legislación nicaragüense, del análisis del artículo antes citado nos surgen dos críticas a partir de los principios de justicia tributaria ya estudiados.

Primero que nada, nos llama la atención como la ley da un tratamiento distinto a dos sujetos que se encuentran en iguales situaciones. Esto es, una persona natural que al final del año gravable, una vez aplicadas todas la deducciones para el cálculo de la renta neta, devengue un rendimiento (neto) de ciento ochenta mil córdobas (C\$180,000.00), de acuerdo al artículo 21 de la Ley de Equidad Fiscal deberá pagar un IRN de diecisiete mil córdobas (C\$17,000.00); mientras que una persona también natural (con la única distinción de ser asalariada) con igual capacidad contributiva, devengando una renta neta anual, igualmente de ciento ochenta mil córdobas C\$180,000.00, de acuerdo al mismo artículo 21 de la Ley No. 453, está obligado a pagar un IRN de catorce mil quinientos córdobas (C\$14,500.00), es decir, a pesar de ser ambos personas naturales y manifestar,

ambos, la misma capacidad contributiva, la persona asalariada deberá pagar dos mil quinientos córdobas (C\$2,000.00) menos.

O lo que es peor, en el caso de dos personas naturales (una asalariada y otra no) que devengue una renta neta anual de setenta y cinco mil córdobas (C\$75,000.00), una (la persona natural asalariada) no deberá pagar el IRN, mientras la otra (persona natural no asalariada) deberá pagar un IRN de siete mil quinientos córdobas (C\$7,500.00).

Consideramos que la reforma que introduce la Ley No. 712, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal, al artículo 21 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, constituye una manifiesta violación a los principios de generalidad e igualdad y capacidad contributiva, al establecer un trato diferenciado a personas que se encuentran en iguales circunstancias.

Asimismo, suponiendo que en su momento, los cincuenta mil córdobas (C\$50,000.00) anuales que estableció la Ley No. 453 respetasen verdaderamente dicho mínimo no imponible, al día de hoy, ocho años después, tomando en cuenta la devaluación de nuestra moneda y el encarecimiento de la canasta básica, evidentemente esos cincuenta mil córdobas (C\$50,000.00) serán insuficientes para garantizar al contribuyente una vida digna, e incluso dudamos que también lo sean los setenta y cinco mil córdobas (C\$75,000.00) que establece la reforma del 2009, para los asalariados.

Por estos motivos, consideramos que dicho mínimo no imponible deberá ser uno solo para todas las personas naturales (sin distinción por ser asalariada o no), y deberá ser aumentado en su cuantía, para que verdaderamente signifique un respeto a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Por otro lado, respecto al Impuesto sobre la Renta Bruta, las preocupaciones son aún mayores, pues en este caso no se hace ningún respeto a cuantía alguna en razón de mínimo no imponible, sino más bien, todo lo contrario. Pues el artículo 66 del Reglamento de la Ley de Equidad Fiscal es claro al establecer que “*el pago mínimo definitivo aplicará aún cuando los resultados de la liquidación del IR anual no generen débito fiscal por haber resultado pérdidas en el ejercicio o por las aplicaciones de pérdidas de ejercicios anteriores*”.

Con ello, se torna evidente que lejos de cualquier respeto al principio de capacidad contributiva, el Impuesto sobre la Renta Bruta, grava a quien no es apto para sufragar el gasto público.

2.6. ANÁLISIS A LA BASE IMPONIBLE DEL IR EN NICARAGUA

Tienen ahora, una visión claro de lo que constituye el elemento de la base imponible de un tributo, somos aptos para proceder a un análisis diligente de este elemento en los diversos tipos de Impuesto sobre la Renta reconocidos por nuestra legislación.

2.6.1. Impuesto sobre la Renta Neta

En el caso del *Impuesto sobre la Renta Neta* el artículo 20 de la Ley de Equidad Fiscal establece claramente una base imponible en dinero al disponer que, “*la base imponible para calcular el IR anual es la renta neta. Se entiende por renta neta, la renta bruta del contribuyente menos las deducciones autorizadas por esta Ley*⁶⁰⁸”. Tal disposición nos remite al artículo 12 de la ley de equidad fiscal, el cual ofrece un listado de los gastos en los cuales se incurre para poder generar dicha renta, gastos que estimulan la optimización de la actividad económica para

⁶⁰⁸ Primer párrafo del artículo 20 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

generar renta, la depreciación de los bienes empleados y demás gastos o pérdidas que se sufrieron como parte del riesgo económico, entre otros, deducibles para el cómputo de la renta neta⁶⁰⁹.

Sin perder de vista, por ello, las deducciones a empresas de seguros y similares que dispone el artículo 13 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal; las apreciaciones hechas mediante el artículo 14, de la misma ley, respecto a los gastos que sirven a la vez para generar rentas brutas gravables, que dan derecho

⁶⁰⁹ “1. Los gastos pagados y los causados durante el año gravable en cualquier negocio o actividad afecta al impuesto y que se conceptuasen necesarios para la existencia o mantenimiento de toda fuente generadora de renta gravable; 2. Los intereses pagados y los causados durante el año gravable por deudas a cargo del contribuyente, siempre que éstas se hayan invertido o utilizado en la producción de renta gravable; 3. El costo de venta de los bienes o mercancías producidos o adquiridos en cualquier negocio, y el costo de los servicios prestados y de las demás actividades económicas necesarias para generar renta gravable; 4. Las erogaciones efectuadas por el contribuyente para prestar gratuitamente a sus trabajadores servicios destinados a la superación cultural y al bienestar material de éstos; 5. El costo efectivo de los aportes pagados o causados a cargo del contribuyente en concepto de primas o cuotas derivadas del aseguramiento de los trabajadores, empleados por el mismo, hasta el monto que fijen las leyes, y en su defecto, hasta un 10 por ciento de sus sueldos o salarios; 6. Hasta un 10 por ciento de las utilidades que un contribuyente pague a sus trabajadores a título de sobresueldos, gratificaciones o participación de utilidades. Cuando se trate de miembros de sociedades de carácter civil o mercantil, y de los parientes de los socios de estas sociedades o del contribuyente, sólo podrá deducirse las cantidades pagadas en concepto de sueldo y sobresueldo; 7. Las pérdidas provenientes de malos créditos, debidamente justificadas; 8. Las pérdidas por destrucción, rotura, sustracción o apropiación indebida de los elementos invertidos en la producción de la renta gravable, en cuanto no estuvieran cubiertas por seguros o indemnizaciones; ni por cuotas de amortización o depreciación necesarias para renovarlas o sustituirlas; 9. Una cuota de amortización o depreciación necesaria para renovar o sustituir los bienes de activos diferidos y activos depreciables, necesarios o propios para la existencia o mantenimiento de la fuente productora de renta gravable; 10. Hasta el 10 por ciento de sus utilidades gravables anuales por donaciones efectuadas en beneficio de: a. El Estado, sus instituciones y los municipios, b. La Cruz Roja Nicaragüense y los Cuerpos de Bomberos, c. Instituciones de beneficencia y asistencia social, artísticas, científicas, educativas, culturales y religiosas que tengan personalidad jurídica sin fines de lucro, d. Las personas naturales o jurídicas dedicadas a las actividades de investigación, fomento y conservación del ambiente, e. El Instituto contra el Alcoholismo y Drogadicción, creado mediante Ley No. 370, Ley Creadora del Instituto contra el Alcoholismo y Drogadicción, publicado en La Gaceta, Diario Oficial No. 23 del 1 de Febrero de 2001; 11. Los impuestos a cargo del contribuyente no indicados en el artículo 17 de esta Ley; 12. La cotización o aporte de las personas naturales asalariadas en cualquiera de los regímenes de la seguridad social; 13. Los gastos incurridos por los defensores de oficio en las localidades donde no exista la defensoría pública; 14. El incremento bruto de las reservas mínimas correspondientes a deudores, créditos e inversiones de alto riesgo por pérdidas significativas o irre recuperables en las instituciones financieras, las que podrán deducir éstos incrementos conforme a las normas prudenciales de evaluación y clasificación de activos que dicte la Superintendencia de Bancos y de otras Instituciones Financieras. Para que puedan tomarse en cuenta las deducciones mencionadas en los numerales anteriores, será necesario que el contribuyente registre y documente debidamente los cargos o pagos efectuados”. Vid, artículo 12 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

a la deducción y rentas exentas que no dan ese derecho⁶¹⁰; o bien, el traspaso de las pérdidas de explotación a los años posteriores que permite el artículo 16⁶¹¹. Además de todas aquellas disposiciones que vienen a reglamentar la aplicación de los artículos antes referidos⁶¹².

A su vez, para la aplicación de las deducciones que permite la ley, debemos tener presente aquella parte de la renta que, por vía negativa, la ley establece como renta neta gravada. Con ello nos referimos a los gastos no deducibles que especifica el artículo 17 de la ley en cuestión⁶¹³, y todas las demás disposiciones reglamentarias que dispone el Decreto No. 46-2003.

⁶¹⁰ En dicho caso solamente podrá deducirse de su renta bruta gravable, la proporción de sus costos y gastos totales equivalentes al porcentaje que resulte de dividir sus ingresos gravables sobre sus ingresos totales. Vid, artículo 14 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

⁶¹¹ “Se autoriza para efectos del impuesto establecido en esta Ley, el traspaso de las pérdidas sufridas en el año gravable, hasta los tres años siguientes al del ejercicio en el que se produzcan”. Vid, artículo 16 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

⁶¹² Artículos 23-33 del Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 109 y 110 del 12 y 13 de Junio del 2003.

⁶¹³ “No serán deducibles de la renta bruta: 1. Los gastos y deducciones que se hayan causado o incurrido en otros períodos; 2. Los que correspondan a retenciones asumidas por el contribuyente; 3. Los gastos que no estén contabilizados o debidamente soportados y los no comprendidos dentro de los gastos y demás partidas deducibles para calcular la base imponible del IR; 4. Los gastos generales y de sustento del contribuyente y de su familia; 5. Los gastos personales de socios, consultores, representantes o apoderados, directivos o ejecutivos de personas jurídicas; 6. El impuesto que la presente Ley establece, los impuestos sobre terrenos baldíos o tierras que no se exploten, los recargos por adeudos tributarios de carácter fiscal, aduanero o local y las multas impuestas por cualquier concepto; 7. Los reparos o modificaciones efectuados por autoridades fiscales, municipales, aduaneras y de seguridad social; 8. Las sumas invertidas en la adquisición de bienes y mejoras de carácter permanente y demás gastos vinculados con dichas operaciones, salvo sus depreciaciones o amortizaciones; 9. Las donaciones no permitidas por esta Ley; 10. Los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas; 11. Las reservas a acumularse por cualquier propósito, con excepción de las indemnizaciones señaladas taxativamente en el Código del Trabajo y de una cantidad razonable, a consideración de la Dirección General de Ingresos, como reserva o provisión para deudas que se compruebe son de dudoso o difícil cobro; 12. Los intereses de los capitales invertidos o prestados en las empresas mercantiles, otorgados por los dueños o sus parientes, socios o accionistas, siempre y cuando la tasa de interés del préstamo sea mayor que la tasa de interés activa promedio del sistema financiero nacional publicada por el Banco Central de Nicaragua; 13. Los pagos o créditos efectuados a personas no residentes o no domiciliadas en el país de los cuales no se efectuó la retención del IR correspondiente; 14. Los costos y gastos para efectuar operaciones exentas de este impuesto; 15. El pago por indemnización adicional sobre lo estipulado en los numerales 3 y 4 del artículo 11 de esta Ley; 16. Cuando el contribuyente asuma el pago de un impuesto por cuenta de tercero”. Vid, artículo 17 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

Finalmente, para el establecimiento de la base imponible sobre la cual será aplicado el tipo de gravamen en el caso del Impuesto sobre la Renta Neta sobre personas naturales, debemos restar también, el mínimo no imponible que reconoce el artículo 21 de la Ley de Equidad Fiscal. Según el cual, tal y como estudiamos líneas arriba, la ley establece un mínimo no imponible de cincuenta mil córdobas anuales (C\$50,000.00) en el caso de las personas naturales en general; y de setenta y cinco mil córdobas anuales (C\$75,000.00) en el caso de los asalariados.

2.6.2. Impuesto sobre la Renta Bruta

Ahora bien, respecto al *Pago Mínimo Definitivo (Impuesto sobre la Renta Bruta)*, el artículo 28 de la Ley de Equidad Fiscal establece una base imponible en dinero, al disponer que “...*el pago mínimo definitivo se liquidará sobre el monto de la renta bruta anual, de conformidad con el artículo 5...*” de la misma ley. Con ello, no se precisará de la aplicación de las deducciones antes referidas para la determinación de la base imponible sobre la cual recaerá el tipo de gravamen, siendo dicha base la renta bruta dispuesta en el artículo 5 de la Ley de Equidad Fiscal.

De tal forma que, para la cuantificación de la base imponible la ley no permite la deducción de gastos necesarios para generar riqueza, ni el respeto de alguna cantidad mínima vital de existencia (mínimo no imponible) sino que el mismo artículo 28 de la Ley No. 453 dispone que “*no formarán parte de la base imponible del pago mínimo, aquellos ingresos sobre los cuales se hubiesen efectuado retenciones definitivas*”⁶¹⁴.

⁶¹⁴ Vid, artículo 28 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

2.6.3. Impuesto por Explotación de Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego

Antes de proceder al estudio de la base imponible en este tipo tan particular de Impuesto sobre la Renta como lo es el *Impuesto por Explotación de Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego*, debemos remitirnos a la doctrina y hacer ciertas reflexiones.

Pues, recordando la reflexión que hacía en su momento RAMALLO MASSANET⁶¹⁵, a pesar que la vinculación principal a la que éste hace alusión es la que existe o debe de existir entre el hecho imponible y la base imponible, “la relación causal va mas allá y afecta también al llamado objeto del tributo y a los sistemas de determinación de bases imponibles. Es evidente que un sistema tributario, para ser tal, además de los requisitos que tradicionalmente se le exigen debe ofrecer una congruencia entre todas las categorías mencionadas”.

De tal forma que, teniendo presente la disparidad doctrinal en torno al concepto de objeto del tributo. En el caso del Impuesto por Explotación de Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego, la consideración del objeto del tributo frente al hecho y base imponible de éste determinará si atribuirle el carácter de un tipo más de Impuesto sobre la Renta, o dejarle simplemente como un tipo impositivo independiente ideado como una ficción jurídica del IR a efectos de su pago.

Como será lógicamente deducible, el Impuesto sobre la Renta, cualquiera que sea el tipo que se trate, tiene como objeto el gravar renta. Ello es fácilmente perceptible en el caso del Impuesto sobre la Renta Neta y el Impuesto sobre la Renta Bruta donde, tal y como vimos, la ley establece como hecho imponible y

⁶¹⁵ RAMALLO MASSANET, Juan; *Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero Nº 20, Madrid, 1978.

base a la propia renta, no así en el caso del Impuesto por Explotación de Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego.

En este caso, tal y como vimos, al definir, el legislador, el presupuesto de hecho de la obligación, prescinde de la renta como tal, y se sirve de otros elementos (particularmente en la titularidad de maquinas tragamonedas y mesas de juego, objeto de explotación) para determinar el hecho y base imponible, es decir, de un presupuesto distinto al objeto del tributo, en estricto sentido. Sin embargo, ello lo hace en la medida que la titularidad sobre dicho bien es susceptible de producir renta al ser explotado.

Con ello, el legislador ha desvinculado el objeto del tributo y el presupuesto de hecho, con lo cual guardando la relación entre hecho imponible y base, se establece como base una “renta potencial” reflejada a través de la titularidad de un bien patrimonial. En simples palabras, la base imponible del Impuesto por Explotación de Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego, como un tipo de Impuesto sobre la Renta, acude a elementos patrimoniales (lo cual hará de ésta una base imponible no pecuniaria) en lugar de hacerlo a elementos redituales, como le es propio y típico por definición.

Dicho todo esto, los incisos a) y b) del artículo 16 de la Ley No. 528 establecen como base imponible del Impuesto por Explotación de Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego, las unidades de maquinas tragamonedas y mesas de juego que disponga el contribuyente en explotación.

Aclaramos que será necesariamente “en explotación”, puesto que el inciso a) antes referido, fue reformado por el artículo 14 de la Ley No. 712 en el sentido que la base imponible respecto a las maquinas tragamonedas será solo de aquellas que se encuentren en “*salas de juego*”, las cuales son definidas por el artículo 30 del Decreto Ejecutivo No. 93-2009, como “...los locales físicos con áreas de juegos

en donde operen mesas y máquinas de juego de un mismo contribuyente...⁶¹⁶. Y respecto a las mesas de juego dicho artículo 30 del Decreto Ejecutivo No. 93-2009 dispone que *“los contribuyentes deberán presentar ante la DGI, una declaración mensual en la que además del impuesto a pagar se indique las salas de juegos autorizadas y el número de mesas y máquinas de juego en explotación...”*, además de aclarar que *“la aplicación del impuesto recaerá sobre el total de mesas y máquinas independiente de las áreas existentes”*⁶¹⁷.

Con todo ello, podemos inferir que se introduce el concepto de salas de juego a la base imponible y se exige la declaración mensual sólo respecto a las máquinas y mesas de juego en explotación, para diferenciar aquellas que si son susceptibles de haber generado renta de las que no, estableciéndose la base imponible sólo sobre las primeras.

2.6.4. Nuestras apreciaciones

De todo lo antes estudiado, podemos concluir que el tipo de Impuesto sobre la Renta que más se avecina al respeto de los principios de justicia tributaria es el Impuesto sobre la Renta Neta, con la salvedad que, éste puede ser perfeccionado, en el caso de las personas naturales, con el establecimiento de deducciones que respeten el mínimo no imponible, o bien, el aumento de dicho mínimo no gravable que establecen las tablas del artículo 21 de la Ley de Equidad Fiscal.

A su vez, debemos subrayar que dichas tablas diferenciadas para personas naturales que se encuentran en iguales condiciones (igual manifestación de

⁶¹⁶ Artículo 30 del Decreto Ejecutivo No. 93-2009, Reglamento de la Ley No. 712, "Ley De Reformas Y Adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal," y de Modificaciones al Decreto No. 46-2003, "Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal" y sus Reformas, publicado en La Gaceta No. 244 del 30 de Diciembre del 2009.

⁶¹⁷ *Vid*, artículo 30 del Decreto Ejecutivo No. 93-2009, Reglamento de la Ley No. 712, "Ley De Reformas Y Adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal," y de Modificaciones al Decreto No. 46-2003, "Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal" y sus Reformas, publicado en La Gaceta No. 244 del 30 de Diciembre del 2009.

capacidad contributiva) constituyen una violación a los principios de generalidad, igualdad tributaria y capacidad contributiva.

Respecto al Impuesto sobre la Renta Bruta, consideramos que su base imponible no viene a respetar verdaderamente la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sin embargo, tal defecto, no es directamente atribuible a la base imponible, sino que, atendiendo a la referencia al pasado que hace la base respecto al hecho imponible del tributo, la violación que hace el presente elemento al principio de capacidad contributiva es resultado de su irrespeto por parte del hecho imponible.

Finalmente, en el caso del Impuesto por Explotación de Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego, como un tipo de impuesto sobre la renta, se hace una relación indirecta del objeto del tributo (renta) y base imponible. Con lo cual, la ley establece un impuesto que se auxilia de elementos patrimoniales susceptibles de generar renta para determinar su base.

Ello hará, necesariamente, que la capacidad contributiva de la base imponible sobre la cual será posteriormente aplicado el tipo de gravamen, sea únicamente una estimación de ésta, y no sea gravada una renta real, reveladora de capacidad contributiva, como lo es en el caso del Impuesto sobre la Renta Neta.

3. Tipo de Gravamen

La base imponible, constituye el segundo elemento cuantitativo del tributo, el cual, tal y como estudiaremos será aplicado sobre la base imponible para la consecución de su fin último (y el de los demás elementos) la cuantificación de la cantidad a pagar para su posterior gestión.

El tipo de gravamen es, entonces, un elemento de la obligación tributaria de extraordinaria importancia en los sistemas tributarios de nuestros días. Su utilidad recorre toda la estructura de la obligación y permite desde la mejor realización de la justicia tributaria hasta un tratamiento a determinados sujetos pasivos más adecuado o la discriminación en el gravamen del consumo⁶¹⁸.

3.1. CONCEPTO

Para ofrecer un concepto válido de tipo de gravamen podemos partir de la doctrina, donde FERREIRO⁶¹⁹ le define, en sentido amplio, como “la expresión cifrada de la cantidad a pagar como tributo, fijada por la ley para cada grado o escalón de la base imponible o por cada unidad o conjunto de unidades de la misma”. Asimismo, CALVO ORTEGA⁶²⁰ le define como la parte de la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo en cada tributo que se atribuye al acreedor tributario, que, en consecuencia mide la obligación tributaria y determina la cuantía de ésta.

De ello podemos inferir la existencia de, básicamente, dos tipos de gravamen que se verán estrechamente afectados por el tipo de base imponible sobre la cual sea aplicado (pecuniaria o no pecuniaria). En este sentido, a grandes rasgos, podemos hablar de tipo de gravamen como aquella cantidad señalada por la ley por cada unidad o conjunto de unidades de la magnitud que es tomada como base; o bien, la cantidad a pagar, señalada por la ley, según los grados o escalos de la base que ella misma indica.

⁶¹⁸ CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 212.

⁶¹⁹ FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero Español*, 12^{da} edición, Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 554.

⁶²⁰ *Vid*, CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 210.

Lamentablemente, nuestro Derecho positivo no nos es de utilidad para arribar a un concepto de tipo de gravamen. Sin embargo, aunque hemos evitado referirnos lo mayor posible al Derecho comparado, para evitar perder la perspectiva de lo que nos interesa, consideramos que el numeral 1 del artículo 55 de la Ley No. 58/2003, Ley General Tributaria española nos es de gran utilidad.

En este sentido, el artículo 55.1 de dicha ley define al tipo de gravamen como “*la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra*”.

Con lo cual, podemos colegir que, siendo que la base imponible sobre la cual es aplicada el tipo de gravamen puede estar cifrada en términos pecuniarios o no, el tipo, al hacer referencia al pasado, respecto a dicha base, consistirá en aplicar sobre ésta (base imponible) una cifra, coeficiente o porcentaje (en dependencia del tipo de base) para cuantificar la cuota y el correspondiente pago del tributo, fijada por la ley de acuerdo a la magnitud de capacidad contributiva que refleje la base imponible.

Siendo, en este sentido, tal la importancia del tipo de gravamen, que éste tendrá como requisito fundamental su establecimiento por ley, sólo de ésta forma se garantizará la seguridad jurídica del contribuyente. No obstante, cierto sector doctrinario ha debatido, sin llegar a una posición en común, respecto a si, tal reserva de ley se entiende cumplida estableciendo un máximo del mismo, y determinados criterios para la confección de un conjunto de tipos (tarifa) aplicables a un tributo.

Dicho rango se establece para permitir una adecuación más apresurada de la realidad social a los tipos tributarios para el cómputo de la obligación tributaria, con lo cual, por medio de instrumentos jurídicos más simples y ágiles como

decretos presidenciales o acuerdos ministeriales, se adecúe el tipo de gravamen a la realidad económico-social del momento.

No obstante, somos de la opinión que, atendiendo la seguridad jurídica que busca la reserva de ley, donde pueda ser solo establecido mediante ley el tipo tributario conforme al cual se calculará la deuda tributaria, el establecer dicho rango podrá llevar a arbitrariedades por parte del ejecutivo, dentro de dicho rango legal, en el establecimiento del tipo sobre el límite superior cuando la situación no lo requiera. Por estos motivos preferimos regirnos por el principio de reserva de ley, en estricto sentido, para el establecimiento y regulación de dichos tipos tributarios a aplicar sobre la base imponible.

3.2. REFERENCIA AL PASADO Y FUTURO DEL TIPO DE GRAVAMEN

Partiendo de un análisis de la doctrina mayoritaria, veremos cómo son muchos los juristas que hacen alusión implícita a esta referencia al pasado y futuro que no sólo manifiesta la base imponible, sino también el tipo de gravamen. En este sentido, la doctrina reconoce que para obtener la cuota en los tributos de cuota variable, la aplicación del tipo de gravamen estará configurada de tal manera que tome como plataforma para su establecimiento a la base imponible, para buscar concretar la cuantía de la cuota tributaria.

Con ello, retomamos el discurso antes planteado, según el cual, la referencia al futuro de la base imponible hace respecto al tipo de gravamen, vista a partir de este último elemento, se traduce en una referencia al pasado que hace el tipo de gravamen respecto a la base imponible.

Concluyendo, tal y como hemos venido estudiando el tipo de gravamen consiste en un elemento que aplicado a la base imponible sirve para cuantificar la cuota tributaria, con lo cual desempeña un importante cometido con referencia al pasado

en la determinación precisa de la porción que de la capacidad contributiva revelada por el sujeto pasivo que, a partir de dicha base, deba pasar a las arcas públicas; y a su vez, hará referencia al futuro respecto a la cuota tributaria que determina la prestación tributaria a pagar, ya cuantificada.

3.3. TIPO CERO

Como un tema que no podemos dejar de tratar el estudiar el tipo de gravamen (al menos muy brevemente, siendo que no nos interese en el caso de los Impuestos sobre la Renta), es el tipo cero. Este tipo es reconocido por nuestro ordenamiento jurídico en el caso del Impuesto al Valor Agregado, donde se establece una *tasa cero* que permite la acreditación o devolución del IVA trasladado por los insumos, materias primas, bienes intermedios y de capital utilizados en la producción de los bienes exportados⁶²¹.

Al respecto, CALVO ORTEGA⁶²² sostiene que “con el nombre de tipo cero se refiere la doctrina más que a un tipo de gravamen propiamente dicho, a un régimen tributario aplicable a un sujeto determinado o a una operación concreta. Su establecimiento supone la exención de los sujetos u operaciones de que se trate y la devolución de los impuestos soportados por los sujetos u operaciones a que se refiere”.

Podemos concluir entonces que la naturaleza y función de la técnica del llamado tipo cero como mecanismo para suprimir la prestación tributaria, reduciendo a cero la cuota correspondiente a un determinado tributo, varía dependiendo, a su vez, de la función y de la propia estructura jurídica del tributo en el que se aplica, pudiendo, en cualquier caso, afirmarse que el tipo cero no es un tipo de

⁶²¹ *Vid*, artículo 37 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.

⁶²² CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 211-212.

gravamen⁶²³. Así pues, en el caso del Impuesto sobre la Renta que vimos, el tipo cero actúa como una técnica desgravatoria en cuya virtud la operación y el sujeto quedan como gravados, pero sin que exista prestación pecuniaria. Su efecto, por tanto, es idéntico al de una exención total, subsistiendo los deberes formales y de registro del sujeto y las bases imponibles ya expresadas en dinero.

3.4. MODALIDADES DE LOS TIPOS DE GRAVAMEN

Partiendo del hecho que los tipos de gravamen pueden referirse a bases expresadas en dinero o no pecuniarias, nos es posible hacer una clasificación de las modalidades de los tipos de gravamen en el siguiente sentido:

- En caso de tipos de gravamen aplicados sobre bases imponibles no monetarias, la ley, bien, podrá establecer cantidades *fijas* a pagar por cada unidad o conjunto e unidades de la base, o bien, fijar cantidades *graduales* que varíe la suma de dinero a aplicar sobre la base según una escala en función de su magnitud.
- Mientras que, en caso de bases imponibles monetarias, la ley podrá fijar una cantidad determinada a pagar, de forma *gradual* por cada uno de los grados o escalones de la base, o bien, dicha ley podrá fijar un *tanto por ciento* de la base imponible, los cuales son conocidos en la literatura tributaria como *alícuotas*.

Al respecto GIANNINI⁶²⁴ señala que “el tipo de gravamen puede ser fijo o variable; en el primer caso queda expresado en una suma determinada de dinero debido por cada unidad de la base imponible; en el segundo caso, puede estar

⁶²³ Vid, QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 272.

⁶²⁴ GIANNINI, Achille Donato; *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 154; traducción al español de la obra original, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano.

comprendido entre un máximo y un mínimo, o lo que es más frecuente, puede consistir en una cuota ajustada a la magnitud de la base imponible”.

Con lo cual, podemos partir de diversas perspectivas para tratar las modalidades de tipo de gravamen:

- Pues bien, por un lado podemos hablar de tipos de gravamen *fijos* o *variables*, donde ambos podrán ser expresados de forma porcentual o en cuantías dinerarias, con la salvedad que en el caso de los tipos de gravamen fijos, porcentuales nos referiremos a tipos de gravamen proporcionales; mientras que en el caso de los variables, porcentuales, éstos podrán ser progresivos o regresivos. Sin embargo, respecto a los fijos o variables en dinero hablaremos de tipos de gravamen específicos o graduales (respectivamente);
- A su vez, podemos partir de tipos de gravamen *porcentuales* o *en dinero*, donde ambos se podrán subdividir en fijos o variables, con la salvedad que en el caso de los tipos de gravamen porcentuales, fijos, serán, por lógica tipos de gravamen proporcionales; mientras que aquellos en dinero, fijos, se traducirán en tipos de gravamen específicos donde la ley preverá la cuota a pagar. Y respecto a los variables, sean éstos porcentuales o en dinero, en ambos casos nos encontraremos frente a tipos de gravamen progresivos o regresivos.

Siguiendo con la exposición de criterios de clasificación EUSEBIO GONZÁLEZ y ERNESTO LEJEUNE⁶²⁵ sostienen que dentro de los tipos de gravamen en sentido estricto se distinguen dos clases, a saber, los específicos y los graduales. Donde los primero se proyectan sobre bases expresadas en magnitudes distintas del

⁶²⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto; *Derecho Tributario I*, 2^{da} ed., Plaza Universitaria Ediciones: Salamanca, 2000, pág. 273-274.

dinero y los segundos sobre bases monetarias. Consisten los específicos, entonces, de acuerdo a los juristas, en una suma de dinero fijada por la ley por cada unidad de la magnitud en qué consiste la base, verbigracia “X” cantidad de dinero por litro. Mientras que, por otro lado, los graduales, como ya se ha indicado, se aplican a bases monetarias que aparecen divididas en tramos, correspondiendo una suma de dinero distinta (tipo gradual) a cada tramo.

Con ello, en el caso de los tipos de gravamen porcentuales aplicados sobre bases imponibles expresadas en dinero, podemos introducir el término de *alícuotas* como aquellos porcentajes aplicables a éstas para la cuantificación de la cuota, las cuales podrán ser de naturaleza:

- *Proporcional;*
- *Progresiva;*
- *Regresiva.*

El primer supuesto, apunta PÉREZ ROYO⁶²⁶, “es aquel en que la alícuota a aplicar a la base consiste en un porcentaje o tipo fijo o único, con independencia de cuál sea la cuantía de la base”. Asimismo, QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO⁶²⁷ describen a estas como aquellas que “no varían o se mantiene constantes sea cual sea la dimensión o la magnitud de la base imponible. En consecuencia, independientemente del nivel que ésta alcance o de la suma a que ascienda, siempre arrojarán la misma proporción de ella como cuota tributaria”.

En el caso de las progresivas, nos encontramos ante una escala o tarifa de tipos que variarán en la medida que lo haga la base tributaria. Con lo cual, el índice porcentual aplicado aumentará de forma directamente proporcional con la

⁶²⁶ PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 184.

⁶²⁷ QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008, pág. 272.

magnitud de riqueza que sea manifestada en la base imponible sobre la cual sea aplicado.

Y, para ir concluyendo, en el caso de los tipos de gravamen regresivos, nos encontramos frente a porcentajes que disminuyen al aumentar las bases imponibles. Al respecto ARCHER⁶²⁸ sostiene que “las alícuotas regresivas pueden considerarse desterradas de los modernos sistemas tributarios, dado que son, en general, contrarias al principio de capacidad”.

Cabe destacar que, en contraposición a estos tipos de gravamen porcentuales expresados en alícuotas proporcionales, progresivas o regresivas, PÉREZ ROYO⁶²⁹ se refiere a tipos específicos, consistentes en una cantidad de dinero que la ley concreta con bases expresadas en magnitud distinta del dinero. Y un caso intermedio es el de los tipos que la doctrina llama graduales, que son aquellos consistentes en una suma de dinero aplicable sobre una base monetaria pero dividida en tramos: según en qué tramo de la escala sea encajable la base en cada caso concreto, corresponderá la aplicación de un tipo u otro de los “específicos” establecidos en la propia escala.

Así, como ejemplo de estos últimos podemos citar el tipo de gravamen que establece el artículo 5 del Acuerdo Ministerial No. 022-2003, para aquellos pequeños contribuyentes de los mercados municipales, que a efectos del pago bajo el régimen especial de estimación administrativa para contribuyentes por cuota fija, y que por las condiciones y nivel de las actividades económicas que realiza no estén en la capacidad de pago del impuesto a través de una Cuota Fija

⁶²⁸ En FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero Español*, 12^{da} edición, Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 556.

⁶²⁹ PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001, pág. 184.

Mensual, deberán efectuar el dicho pago por Cuota Fija Anual, de acuerdo a las siguiente cuantificación⁶³⁰:

- a) C\$ 60.00 (sesenta córdobas netos), cuando el inventario de mercaderías sea menor o igual a C\$ 15,000.00 (quince mil córdobas netos).
- b) C\$ 100.00 (cien córdobas netos), cuando el inventario de mercaderías sea mayor de C\$ 15,000.00 (quince mil córdobas netos) y menor o igual a C\$ 30,000.00 (treinta mil córdobas netos).
- c) C\$ 150.00 (ciento cincuenta córdobas netos), cuando el inventario de mercaderías sea mayor de C\$ 30,000.00 (treinta mil córdobas netos) y menor o igual a C\$ 40,000.00 (cuarenta mil córdobas netos).

Con ello, el Acuerdo Ministerial No. 022-2003 establece unas bases imponibles en dinero sobre las cuales aplica un tipo de gravamen gradual, en dinero, progresivo que aumenta según lo va haciendo la base imponible.

Finalmente, es menester aclarar que estas modalidades del tipo de gravamen no son exclusivas unas de otras, pudiendo ser aplicables de manera combinada, tal y como veremos, sucede en el caso del Impuesto sobre la Renta en Nicaragua.

3.5. ANÁLISIS AL TIPO DE GRAVAMEN DEL IR EN NICARAGUA

Habiendo analizado los diversos tipos de gravamen que pueden ser aplicados a la base imponible para la cuantificación de la cuota. No nos queda más que proceder al estudio de su configuración en cada tipo de Impuesto sobre la Renta que contempla nuestro Derecho positivo.

⁶³⁰ Vid, artículo 5 del Acuerdo Ministerial No. 022-2003, Régimen Especial de Estimación Administrativa para Contribuyentes por Cuota Fija, dado en la ciudad de Managua a los veinticinco días del mes de julio del año dos mil tres.

3.5.1. Impuesto sobre la Renta Neta

En el caso del *Impuesto sobre la Renta Neta*, el artículo 21 de la Ley de Equidad Fiscal establece dos tipos de gravamen, uno para las personas jurídicas y otro para las naturales. Para el primero de los casos, estando la base imponible expresada en dinero, el numeral 1 del artículo 21 de la Ley de Equidad Fiscal, establece un tipo de gravamen porcentual, fijo, proporcional del 30% sobre la base imponible.

Por otro lado, en el caso de las personas naturales, la ley ha ideado una tabla progresiva en la cual combina tipos tributarios porcentuales y en dinero. En este sentido la ley establece un *impuestos base* en dinero, variable, gradual, progresivo, el cual va aumentando según lo haga la magnitud de riqueza expresada por la base imponible. Pero a su vez, combina dicho *impuesto base* con un *porcentaje aplicable*, el cual está ideado para ser aplicado en cada estrato que dispone dicha tabla, sobre el exceso del estrato anterior. En este segundo caso nos encontramos, entonces frente a un tipo de gravamen porcentual, variable, progresivo que aumentará también según lo haga la magnitud de capacidad contributiva que refleje la base imponible.

En este caso, el tipo de gravamen incurre en la violación a los principios de generalidad e igualdad, al establecer tipos de gravamen más altos, las personas naturales no asalariadas, con igual base imponible. Para ello, nos podemos remitir a las dos tablas que establece el artículo 21 antes citadas:

Para las personas naturales en General:

Renta gravable (Estratos)		Impuesto base	Porcentaje Aplicable	Sobre exceso de
De C\$	Hasta C\$			
1.00	50,000.00	0	0%	0
50,000.01	100,000.00	0	10%	50,000.00
100,000.01	200,000.00	5,000.00	15%	100,000.00
200,000.01	300,000.00	20,000.00	20%	200,000.00
300,000.01	500,000.00	40,000.00	25%	300,000.00
500,000.01	a más	90,000.00	30%	500,000.00

Para las personas naturales asalariadas:

Renta gravable (Estratos)		Impuesto base	Porcentaje Aplicable	Sobre exceso de
De C\$	Hasta C\$			
1.00	75,000.00	0	0%	0.00
75,000.01	100,000.00	0	10%	75,000.00
100,000.01	200,000.00	2,500.00	15%	100,000.00
200,000.01	300,000.00	17,500.00	20%	200,000.00
300,000.01	500,000.00	37,500.00	25%	300,000.00
500,000.01	a más	87,500.00	30%	500,000.00

3.5.2. Impuesto sobre la Renta Bruta

Para el caso del *Pago Mínimo Definitivo (Impuesto sobre la Renta Bruta)*, nos debemos remitir al artículo 28 de la Ley de Equidad Fiscal, el cual establece un tipo de gravamen porcentual, fijo, proporcional del 1% sobre la base imponible, tanto para las personas naturales como jurídicas

En este sentido, tal artículo dispone “...para las personas referidas en el artículo anterior, el pago mínimo definitivo se liquidará sobre el monto de la renta bruta

anual, de conformidad con el Artículo 5 de esta Ley, con la alícuota del uno por ciento (1%)...”.

3.5.3. Impuesto por Explotación de Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego

En el caso del Impuesto por Explotación de Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego, tal y como vimos, su tipo de gravamen será aplicado sobre una base imponible no dineraria. De tal manera que, de acuerdo al artículo 16 de la Ley No. 528, reformado por el artículo 14 de la Ley No. 712 se establecen tipos de gravamen en dinero, variables, graduales, progresivos, diferenciados, según se trate de maquinas tragamonedas o mesas de juego, sobre las unidades, de éstas, que refleje la base imponible.

En este sentido, el artículo 14 de la Ley No. 712 se lee:

a) Se aplicará un impuesto mensual por máquina de juego conforme a:

- i. Las personas naturales o jurídicas que tengan menos de ciento una máquinas por sala de juego autorizada, pagarán por cada una de ellas, un impuesto de veinticinco dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 25.00) o su equivalente en moneda nacional, al tipo de cambio oficial publicado por el Banco Central de Nicaragua.*
- ii. Las personas naturales o jurídicas que tengan menos de trescientas una máquinas por sala de juego autorizada, pero que tengan más de cien máquinas pagarán, por cada una de ellas, un impuesto de treinta y cinco dólares de los Estados Unidos de*

América (US\$ 35.00) o su equivalente en moneda nacional, al tipo de cambio oficial publicado por el Banco Central de Nicaragua.

iii. Las personas naturales o jurídicas que cuenten con más de trescientas máquinas por sala de juego autorizada, pagarán por cada una de ellas, un impuesto de cincuenta dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 50.00) o su equivalente en moneda nacional, al tipo de cambio oficial publicado por el Banco Central de Nicaragua (...)

b) Se aplicará un impuesto mensual a cada mesa de juego, existente en los casinos, de US\$400 (cuatrocientos dólares de los Estados Unidos de América) o su equivalente en moneda nacional, al tipo de cambio oficial publicado por el Banco Central de Nicaragua.”

3.5.4. Nuestras apreciaciones

Con los tipos de gravamen antes vistos, podemos apreciar como aquellos fijados en el caso del Impuesto sobre la Renta Neta para las personas naturales se presta al irrespeto del principio de generalidad e igualdad que exige nuestra Carta Magna.

Por otro lado, respecto a los tipos de gravamen en dinero que establece el Impuesto sobre la Renta Neta a personas naturales (de forma conjunta con un porcentual), y el Impuesto por Explotación de Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego, debemos entender que dichas cantidades fijadas por la ley implica todo “un razonamiento oculto y no comprobable de que el dato, magnitud o unidad a la

que se aplica (dicha cantidad pecuniaria) es igualmente valorable en dinero y que la cantidad fija es un porcentaje de esa valoración⁶³¹”.

4. Cuota Tributaria

Habiendo estudiado todos los anteriores elementos del tributo, podemos afirmar que la cuota tributaria consiste en el momento final de la cuantificación del tributo. De tal forma que, en los tributos de cuota fija, donde tal y como vimos, no intervienen los elementos cuantitativos de la obligación, ésta resulta directamente de la ley; mientras que en aquellos de cuota variable, se obtiene de la conjugación de dichos elementos, base y tipo de gravamen.

En este sentido, si la cuota resulta de la aplicación de los elementos cuantitativos, es decir, si se trata de un tributo de cuota variable, la doctrina le reconoce el carácter de cuota compleja; mientras que, si la cuota es resultado de su establecimiento expreso por la ley, a partir del hecho imponible, en otras palabras, si se trata de tributos de cuota fija, la doctrina le atribuye a este último elemento el carácter de cuota simple⁶³².

4.1. CONCEPTO E IMPORTANCIA

La determinación de la cuota, señala CAZORLA PRIETO⁶³³, “constituye un hito crucial en el proceso de cuantificación de la capacidad económica manifestada en el hecho imponible de cada tributo y, en consecuencia, es un elemento esencial

⁶³¹ RAMALLO MASSANET, Juan; Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria, Revista Española de Derecho Financiero, Nº 20, Madrid, 1978.

⁶³² Vid, FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero Español*, 12^{da} edición, Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 558.

⁶³³ CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 411.

del tributo que requiere para su regulación ley”. En particular, su sustancialidad dentro de la obligación tributaria radica en que constituye aquel elemento al cual apuntan todos los demás para la determinación de la prestación tributaria a pagar.

Con todo ello, cabe aclarar que, a pesar que la doctrina considera que dentro de la estructura de un tributo, según sea éste de cuota fija o variable, podrán intervenir o no los elementos de cuantificación (base imponible y tipo de gravamen) antes estudiados, en el caso de la cuota, éste siempre existirá, independientemente del tipo de tributo que se trate.

En simples palabras, la cuota será la obligación tributaria principal cuantificada, en tal medida que, así como la obligación tributaria es el componente esencial de la relación jurídico-tributaria, la cuota constituye el componente esencial de la deuda tributaria, donde, ante la inexistencia de otras obligaciones (verbigracia recargos moratorios, multas)⁶³⁴ la deuda tributaria podrá coincidir con la cuota.

Frecuentemente, en la práctica será el único elemento a computar. Es decir, señalan EUSEBIO GONZÁLEZ y ERNESTO LEJEUNE⁶³⁵, a menudo deuda tributaria y cuota tributaria coincidirán *cuantitativamente*. Pero ello no significa, como acabamos de ver, que sus conceptos sean idénticos. La determinación del valor de la cuota tributaria se efectúa a través de un procedimiento de gestión y liquidación del tributo de carácter administrativo que dependerá (en el caso de aquellos de cuota variable) de de dos etapas:

1. Determinación del valor de la base tributaria de un sujeto
2. Aplicación a tal base del tipo de gravamen.

⁶³⁴ En este sentido el artículo 12 de nuestro Código Tributario entiende por deuda tributaria como “...el monto total del tributo no pagado, más los recargos moratorios y multas cuando corresponda” Vid, artículo 12 de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.

⁶³⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto; *Derecho Tributario I*, 2^{da} ed., Plaza Universitaria Ediciones: Salamanca, 2000, pág. 264.

4.2. REFERENCIA AL PASADO DE LA CUOTA

Siendo la cuota el último elemento del tributo, no será posible que éste haga referencia al futuro, pues luego de su cuantificación, no existirán más elementos cuantitativos, debiéndose proceder con el Derecho tributario formal, esto es, la recaudación del importe que determine la deuda tributaria (cuota más las demás obligaciones accesorias).

Sin embargo, respecto a su pasado “la cuota tributaria no puede perder, como ocurre en todos los elementos del tributo, su ligazón con los principios constitucionales y de manera particular con el de capacidad contributiva⁶³⁶”. Capacidad que es detectada en un primer momento por el hecho imponible y re-adoptada y procesada por los elementos cuantitativos (base imponible y tipo de gravamen) para el establecimiento de una cuota tributaria armónica a ésta.

En este sentido, la cuota hará referencia inmediata al pasado respecto al hecho imponible o tipo de gravamen, según se trate de un tributo de cuota fija o un tributo de cuota variable.

4.3. LA CUOTA TRIBUTARIA DEL IR EN NICARAGUA

En esta ocasión no nos es posible seguir la mecánica de los demás elementos, por no tratarse el IR, de un tributo de cuota fija, donde la ley prevé expresamente la cuota a enterar, sino que, por el contrario, la determinación de dicha cuota a pagar, vendrá determinada de la aplicación de los demás elementos cuantitativos ya estudiados.

⁶³⁶ Vid, CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008, pág. 412.

Con todo ello, tras estas breves páginas que nos hemos dedicado a desarrollar, hemos pretendido ofrecer al lector una clara visión de los que constituye verdaderamente el Impuesto sobre la Renta y como éste se encuentra estructurado por nuestro Derecho positivo.

Así, concluimos, con un sentimiento satisfactorio, el presente “Análisis jurídico de los elementos constitutivos del impuesto sobre la renta, con especial énfasis en la legislación nicaragüense”, esperando que las consideraciones que hemos hecho en el presente, sean consideradas por el legislador nacional para subsanar las irregularidades en las cuales incurre la configuración del IR en Nicaragua, además de las demás apreciaciones en plano doctrinal que consideramos oportunas y que a continuación resumimos a manera de conclusiones y concretizamos en tres breves recomendaciones.

CONCLUSIONES

1. El Derecho tributario consiste en la rama del Derecho financiero que se encarga de estudiar el conjunto de normas y principios que regulan la creación, gestión y recaudación de los tributos. Con lo cual, podemos notar como el tributo se erige como la médula de esta disciplina jurídica, sobre el cual nace la *relación jurídico-tributaria* como una relación compleja (de deberes y obligaciones), *ex lege*, de carácter público donde se destaca la obligación tributaria (principal) que constituye el propio tributo como un deber del ciudadano a *contribuir* en el sufragio de los gastos públicos para el cumplimiento de los fines del Estado, haciendo posible la vida en sociedad, satisfaciendo las necesidades públicas (entre una lista extensa de funciones específicas) y persiguiendo el bien común.
2. La realización del hecho imponible constituye el nacimiento de la obligación tributaria como núcleo de la relación jurídico-tributaria, tal y como lo establece el artículo 12 de nuestro Código tributario, sin embargo, dicho hecho imponible no es un hecho jurídico perfecto, en sus efectos, por cuanto carece, en sí mismo, de la eficacia necesaria y suficiente para dotar a aquel crédito de todo el contenido jurídico que, como derecho subjetivo le corresponde, pero no por ello deja de ser el elemento constitutivo y determinante de la obligación tributaria.
3. El poder tributario consiste en la potestad la potestad del Estado para crear, aprobar, modificar y aplicar el sistema tributario, el cual a su vez se sub-divide en la potestad tributaria normativa, referida a la potestad del Estado para crear, aprobar y modificar el sistema tributario a cargo de la Asamblea Nacional; y la

potestad de imposición, a cargo del Poder Ejecutivo, como la potestad de aplicar dicho sistema.

4. El poder tributario se ve limitado por una serie de principios de justicia tributaria consagrados en nuestra Constitución, los cuales constituyen una serie de mandatos o preceptos que a pesar de poseer cada uno, incuestionablemente, un contenido esencial diferenciador respecto a la creación y aplicación del sistema tributario, todos ellos se encuentran entrelazados a tal grado de conformar todo un aparato dinámico complejo que opera interactuando con cada uno de sus componentes para la consecución de su fin último: La creación y aplicación de un Sistema Tributario Justo.
5. Los tributos son prestaciones generalmente pecuniarias establecidas por ley aplicables a hechos lícitos que manifiestan capacidad contributiva. Exigidas coactivamente por el Estado actuando en el ejercicio del poder tributario que le reconoce la misma Constitución y demás leyes, para el sufragio de los gastos públicos, como parte de la misma actividad financiera del Estado. Cuyo concepto legal en Nicaragua, aunque escueto, es acorde a los postulados de la doctrina mayoritaria.
6. El impuesto constituye el tipo tributario por antonomasia, por ser un tributo sin contraprestación que representa el mayor volumen de captación de recursos de esta naturaleza frente a las tasas y contribuciones especiales, siendo a su vez el tipo impositivo que participa de todas las características predicables del tributo y la clase de este último en la que tales características se reflejan de una forma más intensa y visible. Con lo cual su importancia reside en el dinamismo de su estructura la cual respeta a la perfección la justicia tributaria, adaptándose a la capacidad contributiva del contribuyente, y permite la fácil adecuación a las políticas (sociales y económicas) y a los objetivos

constitucionales propios de un Estado social de Derecho, tal y como es el caso del Impuesto sobre la Renta.

7. En Nicaragua existen tres tipos de Impuesto sobre la Renta, el Impuesto sobre la Renta Neta, el Impuesto sobre la Renta Bruta y el Impuesto por Explotación a las Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego, donde, a pesar de las dificultades científicas de considerar a este último como un tipo de IR, la intensión del legislador, a pesar de su desafortunada técnica legislativa, era la de configurar a éste como un tipo más de IR.
8. El hecho imponible, como elemento constitutivo del tributo cumple una función cualitativa respecto a los tipos tributarios, el cual viene a diferenciar la naturaleza de éstos. Por otro lado, la base imponible y tipo de gravamen se ocupan de la cuantificación de la obligación tributaria concluyendo con la cuota como el último elemento del tributo al cual apuntan todos los demás.
9. Todos los elementos constitutivos del tributo se ven estrechamente vinculados entre sí, donde el hecho imponible hace referencia al futuro para concretar la obligación tributaria a la que da nacimiento (cuota) mediante la determinación de la base imponible; la base imponible hace referencia al pasado midiendo la magnitud de realización de los elementos del hecho imponible, y a su vez, referencia al futuro para concretar la cuantía de la cuota tributaria mediante la aplicación del tipo de gravamen; el tipo de gravamen, por su lado, hace referencia al pasado considerando la base imponible como plataforma para el establecimiento del tipo de gravamen, y referencia al futuro para buscar concretar la cuantía de la cuota tributaria; y, finalmente, la cuota tributaria hace referencia al pasado respecto al tipo de gravamen que liquidará la obligación, que fue, en su momento, creada por el hecho imponible.

10. La configuración del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta en Nicaragua se ve tiznado de una serie de irregularidades, que provocan un transgresión de los principios de justicia tributaria que consagra nuestra Constitución, principalmente el principio de legalidad al no ser agotado por la norma legal, sino que el reglamento se ve obligado a llenar los vacíos que deja la ley. Asimismo, en el caso particular del Impuesto sobre la Renta Bruta, la ley establece como hecho imponible del tributo, un acto que no constituye una legítima manifestación de capacidad contributiva, gravando incluso al contribuyente a pesar que *presente renta neta negativa* de acuerdo al artículo 20 de la Ley de Equidad Fiscal, violentando de forma expresa el principio de capacidad contributiva. Mientras que en el caso del Impuesto por Explotación a las Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego se establece como hecho generador la titularidad y explotación de un bien susceptibles de generar renta, que no necesariamente vaya a significar la aptitud del contribuyente para el sufragio de los gastos públicos.
11. Respecto a los elementos cuantitativos del Impuesto sobre la Renta Neta, concluimos que el establecimiento de tablas progresivas diferenciales para el cómputo de la cuota tributaria de personas naturales que revelan igual capacidad contributiva constituye una evidente violación a los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva.
12. Respecto al Impuesto sobre la Renta Bruta, concluimos que al momento del establecimiento de su base imponible, como consecuencia del incorrecto planteamiento del hecho imponible, las congruencias que éste guarda con dicho elemento, reincide en el irrespeto al principio de capacidad contributiva que se origina de parte de dicho tipo impositivo, desde su nacimiento.
13. En el caso de la base imponible del Impuesto por Explotación de Máquinas Tragamonedas y Mesas de Juego, siendo un tipo de impuesto sobre la renta

que se auxilia especialmente de elementos patrimoniales susceptibles de generar renta para determinar su base, su cuantificación se traducirá, únicamente, en una estimación de la capacidad contributiva, y no gravando la renta real, reveladora de capacidad contributiva, como lo hace el Impuesto sobre la Renta Neta.

14. Finalmente, del análisis de todos los tipos de IR en Nicaragua, podemos concluir que el tipo de Impuesto sobre la Renta, que más se avecina al respeto de los principios de justicia tributaria que consagra nuestra Constitución es el Impuesto sobre la Renta Neta, no obstante éste precisa de reformas para lograr una regulación legal completamente armónica a los principios de justicia tributaria que recoge nuestro sistema.

RECOMENDACIONES

De las conclusiones antes hechas, debemos retomar aquellas que no se quedan en un plano doctrinario abstracto, sino que, en un plano material, se refieren a nuestro Derecho positivo en particular. En este sentido proponemos:

1. Una reforma a la Ley de Equidad Fiscal en la medida que, bajo una correcta técnica legislativa, integre al Impuesto por Explotación de Maquinas Tragamonedas y Mesas de Juego claramente como un tipo más de Impuesto sobre la Renta, sumándole dentro del Título II de dicha ley, el cual corresponde a su regulación, o incluir a éste, claramente como un nuevo tipo impositivo ya sea por medio de una ley especial en la materia como lo es la reciente Ley No. 766, Ley especial para el control y regulación de casinos y salas de juegos; o bien anexándose a la Ley de Equidad fiscal designándosele un número de artículo y no dejarle exiliado dentro de una ley de reforma.
2. Una reforma al artículo 17.4 de la Ley de Equidad Fiscal, que derogue dicho numeral, por no respetar el mínimo no imponible y el principio de capacidad contributiva que mandata el artículo 114 de nuestra Constitución Política; o en su defecto, la reforma del artículo 21 de dicha ley, en la medida que se aumente dicho mínimo no imponible para las personas naturales, que permita a estos vivir una vida digna.
3. A su vez, recomendamos la reforma del mismo artículo 21 de la Ley de Equidad Fiscal estableciéndose una única tabla progresiva para la cuantificación del Impuesto sobre la Renta Neta a las personas naturales, independientemente de si estas sean asalariadas o no, todo de acuerdo a los principios de justicia tributaria.

4. Finalmente, recomendamos una completa reforma al Impuesto sobre la Renta Bruta, sustancialmente a los artículos 27 y 28 de la Ley de Equidad Fisca en el sentido de establecer como hecho y base imponible, verdaderas manifestaciones de capacidad contributiva que doten al contribuyente de la aptitud necesaria para el sufragio de los gastos públicos, así como la derogación del último párrafo del artículo 20 de dicha ley, el cual viene a gravar a un sujeto que no manifiesta una verdadera aptitud para ser contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA

A. TEXTOS DE REFERENCIA

- CABANELLAS de la CUEVAS, Guillermo & OSSORIO y FLORIT, Manuel, *Diccionario de Derecho*, T-I Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 2007.
- CABANELLAS de la CUEVAS, Guillermo & OSSORIO y FLORIT, Manuel, *Diccionario de Derecho*, T-II, Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 2007.
- CABANELLAS de TORRES, Guillermo; *Diccionario de Derecho Romano y Latines Jurídicos*, Heliasta, Buenos Aires, 2007.
- GARZANTI LINGUISTICA, *Dizionari i Garzantini*, De Agostini Scuola S.p.A., Trento, 2007.
- *La Biblia. Nuevo Testamento*.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA; *Diccionario de la Real Academia Española*, 12^{da} ed., Colombia, 2001.

B. TEXTOS DOCTRINALES

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, UNED, Madrid, 1983.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (Dir.); *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, DYKINSON, Madrid, 2007.

- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), GONZÁLEZ GARCIA, Eusebio, GARCÍA BUENO, Marco César, GONZÁLEZ VARELA, Liliana, et. al.; *Manual de Derecho Tributario*, 2^{da} ed., Porrúa, México, 2008.
- AMATUCCI, Andrea (Dir.); *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001.
- BÁEZ CORTÉS, Julio Francisco & BÁEZ CORTÉS, Theódulo; *Todo sobre Impuestos en Nicaragua*, 7^{ma} ed., INIET, Managua, 2007.
- BALLADARES SABALLOS, Reynaldo; *Lección de Derecho Tributario*; Managua, Curso de Derecho Tributario, Universidad Centroamericana, 1er cuatrimestre del 2008.
- BALLADARES SABALLOS, Reynaldo (Dir.); *Análisis Jurídico del Sistema Tributario: Propuestas para su reforma en Nicaragua*, Manuales - Facultad de Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana, Managua, 2009.
- BALLESTEROS, Pío; *Manual de Hacienda Pública*, Madrid: Revista de Derecho Privado, Madrid, 1940.
- CALVO ORTEGA, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*, Cívitas, Madrid, 1997.
- CASTÁN TOBEÑAS, José; *Derecho Civil Español Común y Foral*, REUS, T-I, Vol. II, Madrid, 1952.
- CAZORLA PRIETO, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Aranzadi S.A., 9^{na} ed., Navarra, 2008.

- CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz (coord.), MIJANGOS BORJA, María de la Luz; *Derecho Financiero*, McGraw-Hill, México D.F., 1997.
- *Código de Hammurabi*; Estudio Preliminar, Traducción y Notas de Federico Lara Peinado; editorial Tecnos S. A., Madrid, 1992.
- *Códigos Legales de Tradición Babilónica*, ed. y trad. de Joaquín Sanmartín, Trotta, Barcelona, 1999.
- *Código Tributario de Nicaragua*, estudio preliminar de Reynaldo Balladares, Grupo Lea, Managua, 2007.
- DAVIES, W. W. *Codes of Hammurabi and Moses*. Kessinger Publishing, Montana, 2003.
- DÍAZ PAIRÓ, Antonio; *Teoría General de las Obligaciones*, Vol. I, Instituto Politécnico Nacional, México D.F., 1997.
- DÍEZ PICAZO, Luis & GULLÓN, Antonio; *Sistema de Derecho Civil*, Vol. II, Tecnos, Madrid, 2003.
- ESCORCIA, Jorge Flavio; *Teoría General del Estado*, Editorial Jurídica, Managua, 2009.
- FANTOZZI, Augusto, *L'ordinamento tributario della Repubblica Federale Tedesca*, Roma, 1965.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan; *Curso de Derecho Financiero Español*, 12^{da} edición, Marcial Pons, Madrid, 1990.

- FLORES, Enrique; *Impuesto Sobre la Renta y lo Contencioso Administrativo*, EDUCA, San José, 1973.
- GARCÍA FRÍAS, María de los Ángeles; *La Financiación Territorial Mediante Recargos: Un Análisis Jurídico*, Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994.
- GARCÍA-QUINTANA, Cesar; *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda Pública II)*, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 1983.
- GIANNINI, Achille Donato, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano Dott, A. Giuffrè, Milano, 1974.
- GIANNINI, Achille Donato; *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, traducción al español de la obra original, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano.
- GIORGIANNI, Michelle; *La Obligación*, Barcelona, 1958.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto; *Derecho Tributario I*, 2^{da} ed., Plaza Universitaria Ediciones: Salamanca, 2000.
- HARPER, Robert Francis; *The Code of Hammurabi, King of Babylon about 2250 B.C*, 2nd Edition The Lawbook Exchange, LTD, Union, New Jersey, 1999.
- HENSEL, Albert; *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005.
- HERNANDEZ-GIL, Antonio; *Derecho de Obligaciones*, Madrid, 1960.

- INGROSSO, Giovanni; *Diritto Finanziario*, Nápoles, 1956.
- LETE DEL RIO, José M., *Derecho de Obligaciones*, Volumen I, 3^{ra} ed., TECNOS S.A., Madrid, 1995.
- LOPEZ BARJA de QUIROGA, Pedro & LOMAS SALMONTE, Francisco Javier; *Historia de Roma*, AKAL, Madrid, 2004.
- MESSINEO, Francesco; *Manual de Derecho Civil y Comercial*, T. IV, Buenos Aires, 1954.
- MONTES, Angel Cristobal, *La Estructura y los Sujetos de la Obligación*, Cívitas, Madrid, 1990.
- PÉREZ de AYALA, José Luis; *Dinámica de la Relación Jurídica Tributaria en el Derecho Español*, DYKINSON, Madrid, 1997
- PÉREZ ROYO, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario*, 11^{ra} ed., Cívitas, Madrid, 2001.
- PONT MESTRES, Magín; *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Cívitas, 5^{ta} ed., Madrid.
- QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José M. et. al.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 19^{na} ed., Madrid, 2008.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1976.

- SAINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos: Vol. I, Madrid, 1966.
- SANABRIA O. Rubén; *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 4^{ta} ed., Grafica Horizonte, Lima, 1999.
- TIVARONI, Jacopo; *Contributo allo studio del carattere dell'attività finanziaria dello Stato* en Archivio Finanziario, Vol. I, 1950.
- W. JOHNS, C. H.; *The Oldest Code of Law in the World*, The code of laws promulgated by Hammurabi, King of Babylon, B.C. 2285-2242, translated by C. H. W. Johns, The Lawbook Exchange, LTD, Union, New Jersey, 2000.

C. ARTÍCULOS EN REVISTAS

- MÉNDEZ MORALES, Héctor Z.; *La Financiación de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica mediante recargos*, Encuentro N° 85/2010, ISSN 0424-9674, Managua, 2010.
- RAMALLO MASSANET, Juan; *Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero N° 20, Madrid, 1978.

D. INSTRUMENTOS JURÍDICOS

- Constitución Política de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 05 del 09 de Enero de 1987.

- Ley No. 173, Ley de Reforma Parcial a la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicada en La Tribuna del 6 de Septiembre de 1994.
- Ley No. 192, Ley de Reforma Parcial a la Constitución Política de la República de Nicaragua, publicado en La Gaceta No. 124 del 4 de Julio de 1995
- Código Civil de Nicaragua, promulgado por Decreto del 1 de febrero de 1904 y publicado en el Diario Oficial No. 2148 del 5 de abril de 1904.
- Ley No. 28, Estatuto de Autonomía de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica, publicada en La Gaceta No. 238 de 30 de Octubre de 1987.
- Ley No. 290, Ley de Organización, Competencia y Procedimiento del Poder Ejecutivo, publicada en La Gaceta No. 102 del 3 de Junio de 1998.
- Ley No. 331, Ley Electoral, publicada en la Gaceta No.16 del 24 de Enero del 2000.
- Ley No. 339, Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, publicada en La Gaceta, No. 69 del 6 de abril del 2000.
- Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 82 del 6 de Mayo del 2003.
- Ley No. 477, Ley General de Deuda Pública, publicada en La Gaceta No. 236 del 12 de Diciembre del 2003.

- Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 104 del 31 de Mayo del 2005.
- Ley No. 550, Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario, publicada en La Gaceta No. 167 del 29 de Agosto del año 2005.
- Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 227 del 23 de Noviembre del 2005.
- Ley No. 574, Ley de Creación del Tributo Especial para el Financiamiento del Fondo de Mantenimiento vial (T-FOMAV), publicada en La Gaceta No. 250 del 27 de Diciembre del 2005.
- Ley No. 598, Ley de Reforma a la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua, publicada en La Gaceta No. 177 del 11 de Septiembre del 2006.
- Ley No. 692, Ley de Reformas y Adiciones al Artículo 126 de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 133 del 16 de Julio del 2009.
- Ley No. 712, Ley de reformas y adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal, publicada en La Gaceta No. 241 del 21 de Diciembre del 2009.
- Ley No. 766, Ley especial para el control y regulación de casinos y salas de juegos, aprobada el 25 de mayo del año 2011.
- Decreto No. 243, Ley Creadora de la Dirección General de Ingreso DGI, publicado en La Gaceta, No. 144 del 29 de Junio de 1957.

- Decreto No. 1532, Ley de Impuesto Selectivo de Consumo, publicado en La Gaceta No. 249 de 27 de Diciembre de 1984.
- Decreto No. 455, Plan de Arbitrios Municipal, publicado en La Gaceta No. 144 del 31 de Julio de 1989.
- Decreto No. 10-91, Plan de Arbitrios del Municipio de Managua, publicado en La Gaceta No. 30 del 12 de febrero de 1991
- Decreto No. 68-2002, Regulación del Régimen Tributario a la Explotación de Maderas, publicado en La Gaceta No. 143 del 31 de Julio del 2002.
- Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 109 y 110 del 12 y 13 de Junio del 2003.
- Decreto No. 51-2003, De Reforma al Decreto No. 46-2003, Reglamento a la Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 122 del 1 de Julio del 2003.
- Decreto No. 57-2003, Reforma al Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 141 del 28 de Julio del 2003.
- Decreto No. 32-2004, De Reforma y Adiciones al Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 88 del 6 de Mayo del 2004.
- Decreto No. 74-2004, De Reforma y Adiciones al Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 138 del 15 de julio del 2004

- Decreto No. 120-2004, Reforma al Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 226 del 19 de noviembre del 2004.
- Decreto No. 29-2005, De Reforma y Adiciones al Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 90 del 11 de Mayo del 2005.
- Decreto No. 36-2005, Reformas y Adiciones al Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 105 del 1 de Junio del 2005.
- Decreto No. 53-2005, Reforma al Decreto No. 46-2003, Reglamento a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 162 del 22 de Agosto del 2005.
- Decreto No. 25-2006, Reformas y Adiciones al Decreto no. 71-98, Reglamento de la Ley No. 290, Ley de Organización, Competencia y Procedimientos del Poder Ejecutivo, publicado en La Gaceta No. 91 y 92 del 11 y 12 de Mayo del 2006.
- Decreto No. 53-2009, De Reformas y Adiciones al Decreto No. 46-2003, Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, publicado en La Gaceta No. 133 del 16 de Julio del 2009.
- Decreto Ejecutivo No. 93-2009, Reglamento de la Ley No. 712, "Ley De Reformas Y Adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal," y de Modificaciones al Decreto No. 46-2003, "Reglamento de la Ley No. 453, Ley de

Equidad Fiscal" y sus Reformas, publicado en La Gaceta No. 244 del 30 de Diciembre del 2009.

- Decreto No. 08-2010, De Modificación al Decreto No. 93-2009, Reglamento de la Ley No. 712, "Ley De Reformas Y Adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley de Equidad Fiscal," y de Modificaciones al Decreto No. 46-2003, "Reglamento De La Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal" y sus Reformas, publicado en La Gaceta No. 30 del 12 de Febrero del 2010.
- Decreto No. 09-2011, Modificación al Decreto No. 93-2009, Reglamento de la Ley No. 712, "Ley De Reformas Y Adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley De Equidad Fiscal," y de Modificaciones al Decreto No. 46-2003, "Reglamento de la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal" y sus Reformas, publicado en La Gaceta No. 39 del 28 de Febrero del 2011.
- Acuerdo Ministerial No. 022-2003, Régimen Especial de Estimación Administrativa para Contribuyentes por Cuota Fija, dado en la ciudad de Managua a los veinticinco días del mes de julio del año dos mil tres.
- Disposición Técnica No. 15-2004, Aplicación Del Acuerdo Ministerial No.022-2003 "Régimen Especial de Estimación Administrativa para Contribuyentes por Cuota Fija", dado en la ciudad de Managua a los diecinueve días del mes de mayo del dos mil cuatro.
- Acuerdo Ministerial No. 17-2006, Reforma al Acuerdo Ministerial 22-2003 "Régimen Especial De Estimación Administrativa Para Contribuyentes Por Cuota Fija", dado en la ciudad de Managua, a los diecinueve días del mes de mayo Del años dos mil seis.

- Constitución de España aprobada el 27 de Diciembre de 1978 y que entró en vigor el 29 de Diciembre de 1978.
- Constitución de la República de Italia aprobada el 22 de diciembre de 1947, publicada el 27 de diciembre del mismo año y que entró en vigor el día 1 de enero de 1948.
- Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA IV), anexo de la Resolución No. 223-2008 (COMIECO-XLIX), firmada en El Salvador, 25 de abril de 2008.
- Ley No. 58/2003, Ley General Tributaria española de 17 de diciembre (BOE 18-12-2003).
- Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente francesa el 26 de agosto de 1789.